المكتبة الأقتصادية

الوجيز فى المالية العامة

النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

دكتورة

سوزى عدلى ناشد

مدرس الإقتصاد والعلوم المالية

كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية

2000


دار الجامعة الجديدة للنشر

٣٨ ش سوتير - الازاريطة - الاسكندرية ت : ٤٨٦٨٠٩٩

الوجيز فى
المالية العامة

النفقات العامة - الإيرادات العامة - الميزانية العامة

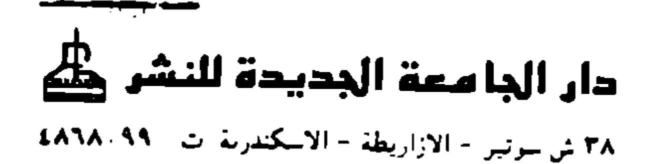
دكتورة

سوزى عدلى ناشد

مدرس الإقتصاد والعلوم المالية

كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية

2000



دار الجامعة الجديدة للنشر

٣٨ ش سوتير - الازاريطة - الاسكندرية ت ٤٨٦٨٠٩٩

مُقَدِّمَة

(١) أهمية المالية العامة :

غنى عن البيان أهمية المالية العامة فى حياة الدول. فالمالية العامة تلعب بالنسبة للدولة نفس الدور الذى يلعبه الجهاز العصبى بالنسبة لجسم الإنسان. ولا نبالغ إذا ما قلنا أن المالية العامة هى المرآة العاكسة لحالة الاقتصاد وظروفه، وللحالة السياسية وظروفها فى دولة من الدول فى فترة زمنية معينة. ويكفى للتدليل على ذلك أن نقف على الدور الذى تلعبه كل من الإيرادات والنفقات، باعتبارها أحد موضوعات المالية العامة، فى الكشف عن الظروف الاقتصادية والهيكل الاقتصادى والظروف السياسية والهيكل السياسى لدولة من الدول.

لنضرب أمثلة لتوضيح ذلك، إذا كانت حصيلة الضرائب فى دولة من الدولة مرتفعة على الرغم من ثبات سعرها، فإن ذلك يعد مؤشراً على ارتفاع الأسعار وبالتالى على وجود التضخم . كذلك إذا انخفضت حصيلة الضرائب مع بقاء سعرها دون تغير فمعنى ذلك أن اقتصاد الدولة يعانى من الكساد.

أيضا، إذا ازدادت نفقات الاستثمار والتخطيط العمرانى والتوسع فى بناء المساكن، فمعنى ذلك أننا أمام اقتصاد فى مرحلة النمو. أما إذا ازدادت الإعانات الاجتماعية وإعانات البطالة وغيرها من النفقات الأخرى فإننا نكون أمام اقتصاد فى حالة كساد. كذلك، فإيرادات الضريبة تكشف عما إذا كان اقتصاد الدولة اقتصاداً متقدماً أم متخلفاً، فكلما كان عبء الضريبة فادحاً وكان النظام الضريبى محكماً فهذا يدل على أننا أمام دولة متقدمة اقتصادياً. أما إذا كانت حصيلة الضرائب قليلة والاستقطاعات الضريبية ضعيفة فهذا دليل على تخلف الدولة.

أضف إلى ذلك، الدور الذى تلعبه المالية العامة فى تبيان الوضع

السياسى والهيكل السياسى لدولة من الدول. فهناك ارتباط أكيد بين الحياة السياسية، بما يطرأ عليها من أحداث، وبين مالية الدولة. فكلما كان النظام السياسى رشيداً وكلما كانت سياسة الدولة رشيدة كلما كانت ميزانية الدولة رشيدة بالتبعية. وذلك ليس سوى ترجمة للمقولة الشهيرة "أعطنى سياسية حسنة أنشئ لك نظاماً مالياً حسناً " faites-moi de la bonne politique, je vous ferai de bonnes finance فالإيرادات العامة حساسة للأحداث السياسية التى تطبع نشاط الدولة. كذلك تتأثر النفقات العامة بتلك الأحداث. فعندما تفرض ضريبة سعرها مرتفع فإن ذلك قد يؤدى إلى زعزعة الأمن والاستقرار فى الدولة مما ينشأ عنه عمليات شغب وتخريب، فتضطر الدولة، بغية إعادة النظام وتعويض الخسائر فى الممتلكات والأرواح، إلى زيادة الإنفاق المتمثل فى الإعانات الاجتماعية والتعويضات المختلفة. كذلك إذا كان الهيكل الإدارى للدولة يأخذ باللامركزية، تزداد النفقات اللازمة لتشغيل إدارات الدولة. أما إذا كان يأخذ بالنظام المركزى فتقل هذه النفقات. والأمر كذلك بالنسبة للنظام السياسى السائد فى الدولة وما إذا كان نظاماً فيدرالياً أم يأخذ شكل الدولة الموحدة أو المركزية.

وإذا كان للمالية العامة هذه الأهمية من الوجهتين الاقتصادية والسياسية، فالتساؤل يثور حول الموضوع الذى تعالجه المالية العامة والمقصود منها ومكانها فى نطاق العلوم الاجتماعية الأخرى.

(٢) موضوع علم المالية العامة:

يوجد فى كل مجتمع، يخضع لسلطة عامة منظمة، حاجات تهم مجموع المواطنين ولا يمكن لكل فرد أن يقوم بإشباع حاجاته منها استقلالاً. وتسمى هذه الحاجات الحاجات الجماعية" . وأمثلتها التقليدية الدفاع والأمن والعدالة.

فالفرد بمفرده لا يقوى على أن يحقق لنفسه الأمن الخارجى، إذ أن

هذا الأمن لا يمكن أن يتحقق إلا ككل لا يتجزأ لكونه يعود بالنفع على المواطنين كافة ، ولا يمكن أن يحرم اى منهم من الإفادة بهذا الأمن. ولهذا يجب أن تقوم به وتسهر عليه الدولة بأجهزتها المختلفة. فالحاجات الجماعية هى، إذاً، الحاجات التى تقوم الدولة بإشباعها نظراً لعجز كل فرد، بسبب عدم قابليتها للتجزئة، عن القيام بها بمفرده.

وتختلف الحاجات الجماعية عن الحاجات الفردية كالزواج والمأكل والملبس والمشرب..الخ . فهذه الأخيرة يستطيع الفرد بمفرده أن يستقل بإشباع حاجاته منها، طالما يقدر على دفع ثمنها وذلك نظراً لقابليتها للتجزئة.أما إذا لم يستطيع دفع ثمنها فإنه لا يحصل عليها. وفيما بين الحاجات الجماعية غير القابلة للتجزئة والحاجات الفردية القابلة للتجزئة توجد طائفة أخرى من الحاجات يستطيع كل فرد أن يشبع حاجاته منها بمفرده بصرف النظر عن إشباع الآخرين لها من عدمه. اى أنها قابلة للتجزئة ولكنها، مع ذلك ولأهميتها الاجتماعية ،حاجات جديرة بأن تضطلع بها الدولة وتشبعها. ومن أمثلتها التعليم والعلاج والنقل والمواصلات. لكى تقوم الدولة بإشباع الحاجات العامة التى لا تقبل الانقسام والحاجات القابلة للانقسام ولكن لها أهمية اجتماعية قصوى، فإنها تضطر إلى استخدام بعض الأموال وأن تحصل على خدمات بعض الأشخاص وذلك لقاء مقابل للحصول على هذه الأموال والخدمات يتمثل فى صورة مبالغ نقدية. هذه المبالغ النقدية هى النفقات العامة. ولكى تقوم الدولة بهذه النفقات لابد لها من التفتيش عن إيرادات عامة تحصل عليها من مصادر مختلفة، وأهم هذه المصادر هو الضرائب.

على أنه لما كان من الضرورى أن تسير الدولة على نهج منضبط وواضح فى القيام بنفقاتها وتحصيل إيراداتها فإنها تقرر ما ستقوم به من أنشطة ومشروعات فى خلال فترة زمنية محددة، عادة ما تكون سنة، وتقدر مقدار النفقات الضرورية لتنفيذها والإيرادات المحتمل الحصول

عليها لتغطيتها. وهذا التقدير للنفقات والإيرادات، عن فترة قادمة مقبلة عادة ما تكون سنة ، هى ما يطلق عليه الميزانية العامة أو الموازنة العامة للدولة.

والعلم الذى يدرس النفقات والإيرادات العامة والميزانية هو " علم المالية العامة" . وعلى ذلك يمكن تعريف المالية العامة بأنها " العلم الذى يدرس النفقات العامة والإيرادات العامة وتوجيهها من خلال برنامج معين يوضع لفترة محددة، بهدف تحقيق أغراض الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية".

(٣) تأثير النظام الاقتصادى على النظام المالى:

إن الارتباط الذى لا ينفصل بين النظام الاقتصادى والنظام المالى وتأثيرهما المتبادل كل على الآخر أمر لا يحتاج إلى بيان. ففى ظل النظام الرأسمالى فى بدء نشأته، والذى يقوم على المناداة بعدم تدخل الدولة على وجه الاطلاق فى الحياة الاقتصادية- لكون تدخلها فيه تبديد وضياع لجزء من الموارد القومية كان يمكن أن يستغل بطريقة أكثر فاعلية لو أنه ترك للأفراد- كان من الطبيعى أن تكون كل من نفقات الدولة وإيراداتها قليلة متواضعة، كما كان على المالية العامة أن تكون محايدة بمعنى أن لا تحدث اى تغير أو تعديل فى الأوضاع والمراكز الاقتصادية القائمة. فلم يكن للضرائب مثلاً أن تستخدم فى تحقيق أى أهداف اجتماعية أو اقتصادية، ولم يكن للدولة أن تقترض إلا فى أحوال استثنائية، كظروف حرب مثلاً. ولم تكن للموازنة العامة للدولة اى أهمية اقتصادية إذ لم تكن تعدو سوى وثيقة للموازنة الحسابية السنوية وكان تساوي الحساب الدقيق للنفقات والإيرادات قاعدة هامة جدا فى المالية التقليدية تعرف بقاعدة أو مبدأ توازن الميزانية.

ولكن هذه النظرة الضيقة لدور الدولة فى الحياة الاقتصادية، والذى يعرف بمبدأ الدولة الحارسة **L'Etat gendarme** بمفهومه الضيق، أو

المذهب الفردى الحر، قد بدأ ينحسر خاصة بعد ظهور الأزمة الاقتصادية العالمية عام ١٩٢٩. فبدأ دور الدولة يتطور بسرعة فى الحياة الاقتصادية، رغبة فى إيجاد نوع من الاستقرار الاقتصادى وانتشال الاقتصاد القومى من أزمته، فلم يعد دورها يقتصر على الوظائف التقليدية من حفظ للأمن وإقامة العدالة.. الخ، بل تعداه إلى جميع مجالات الحياة الاقتصادية وأصبح حجم تدخل الدولة ضخماً فى ذاته فضلاً عن آثاره، وأصبحنا بصدد ظاهرة ما يسمى" **بالدولة المتدخلة L'Etat interventionniste**. وغنى عن البيان ما أدى إليه هذا التطور من تزايد أهمية دراسة النفقات والإيرادات على ضوء السياسة التدخلية للدولة. إذ ازدادت أهمية القطاع العام فى الدول الرأسمالية كنتيجة لسياستها التدخلية، وأصبحت المالية العامة، فى تلك الدول " مالية وظيفية

أما الدول التى أخذت بالنظام الاشتراكى، متأثرة فى ذلك بالتيارات الماركسية والماوية، فلقد هيمنت الدولة وسيطرت سيطرة تامة على جميع أوجه النشاط الاقتصادى، وتقلص دور القطاع الخاص إلى أن اختفى تماما. وتعرف هذه الظاهر بظاهرة"**الدولة المنتجة" L'Etat Productif**. ولا يخفى على الفطنة أهمية واتساع دور المالية العامة كنتيجة لذلك. إذ أن تدخل الدولة وسيطرتها على جميع أوجه النشاط الاقتصادى يقتضى الحصول على إيرادات ضخمة من مصادر مختلفة، وذلك لمواجهة النفقات العامة التى يقتضيها تدخل الدولة وسيطرتها على النظام الاقتصادى. وبالتالى أصبحت دراسة المالية تتبوأ أهمية قصوى فى هذه النظم.

كما أن التطور الذى طرأ على العالم بعد انهيار النظم الاشتراكية، بسقوط الاتحاد السوفيتى عام ١٩٨٩-وهيمنة القطب الواحد النظام العالمى ومناداته بسياسة العولمة بما تستتبعه من تغيرات هيكلية فى النظم الاقتصادية المختلفة لتتمشى مع سياسة الاقتصاد الحر وتحقيق مبدأ حرية التجارة والمنافسة وإلغاء الحواجز الجمركية إعمالاً لاتفاقات الجات- كل ذلك لابد وأن يكون له انعكاس على دور المالية العامة فى الوقت الآتى.

إذ بفضل سياسة التحرر الاقتصادى وسياسة الخصخصة السائدة فى مختلف دول العالم الآن، نعود مرة أخرى إلى ظاهرة الدولة الحارسة فى أضيق نطاق، ولا يخفى مدى تأثير ذلك على المالية العامة لأى دولة من الدول.

(٤)علاقة المالية العامة بغيرها من العلوم الاجتماعية:

(١) المالية العامة والاقتصاد:

صلة المالية العامة بالاقتصاد من الوثوق والوضوح، سواء من الناحية النظرية أو العملية، لدرجة أن كثيراً من الكتاب يتناول موضوعات المالية العامة من خلال الكتابة فى الموضوعات الاقتصادية البحتة. فموضوع علم الاقتصاد، كما هو معروف، هو البحث فى أفضل الوسائل لإشباع الحاجات الإنسانية المتعددة من الموارد الطبيعية المحدودة. ومن هذا التعريف ذاته تبدو الصلة القوية بين الاقتصاد والمالية العامة التى تبحث فى أفضل الوسائل لإشباع الحاجات العامة من الموارد المالية المتاحة للدولة والمحدودة عادة. وفضلاً عن التشابه بين موضوعى المالية العامة والاقتصاد، فإن كثيراً من طرق البحث فى الاثنين واحدة. فالتحليل الحدى والمرونة والنظريات النقدية والنظريات الخاصة بالدورات الاقتصادية تستخدم أيضا فى دراسة المالية العامة.

وفى العصر الحديث، ترتبط المالية العامة أوثق الارتباط بمختلف نواحى الحياة الاقتصادية وتؤثر فيها وتتأثر بها فى اتجاهات تختلف باختلاف النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة فى الدولة.

ويبدو تأثير النظام الاقتصادى على المالية العامة واضحاً إذا نظرنا إلى بنود النفقات العامة والإيرادات العامة فى دول مختلفة من حيث درجة نموها أو نظامها الاقتصادى وقارنا بين هذه البنود. فالسياسة المالية التى تصلح لبلد متقدم لا تصلح بالضرورة فى بلد نام أو فى طريقه للنمو والعكس صحيح. والسياسة المالية المطبقة فى دولة ذات نظام اشتراكى

تختلف قطعاً عن تلك المطبقة فى الدول الرأسمالية. علاوة على ذلك، فإن الدراسات الاقتصادية ترشد إلى كثير من المبادئ الواجب وضعها فى الاعتبار عند رسم وتطبيق النظم المالية المختلفة بما يكفل لها أداء الغرض الذى وضعت من أجله: فالدراسة الاقتصادية توضح مثلاً أنواع السلع التى يستحسن أن تفرض عليها ضريبة استهلاك إذا كان الهدف هو زيادة الحصيلة. كما توضح لنا أنواع الدخول التى تزداد عليها الضرائب أو تنخفض إذا كان الهدف التأثير بالزيادة أو بالنقص فى تيار الإنفاق الفعلى أو فى حجم الاستهلاك أو فى حجم الادخار. كذلك تؤثر المالية العامة فى سير النشاط الاقتصادى للدولة وتوجهه الوجهة التى تستهدفها بعد أن أصبحت المالية العامة الوسيلة الرئيسية لتدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى فى حالة وجود قطاع خاص قوى.

فميزانية الدولة يمكن أن تستخدم فى مكافحة آثار الدورات الاقتصادية الضارة، فترات الكساد والرخاء على السواء. هذا فضلاً عن أن أنواع الضرائب وطريقة فرضها وقدر سعرها يؤثر فى اتجاه الإنتاج فى المشروعات المختلفة، وفى الشكل الذى تتخذه هذه المشروعات ، ويغير فى مستوى الأسعار وبالتالى فى حركة المبادلات الاقتصادية الداخلية والخارجية على السواء، ويساعد على تحقيق مستوى معين من العمالة يناسب حالة الجهاز الإنتاجى للاقتصاد القومى.

وكنتيجة لهذا الارتباط الوثيق بين العلمين، زاد الاهتمام بدراسة وتحليل العامل الاقتصادى فى مختلف قرارات المالية العامة، سواء كان هذا العمل سبباً لهذه القرارات أو نتيجة لها. وأصبحت دراسة المشكلات الاقتصادية لمختلف مباحث المالية العامة تمثل جزء مستقلاً بذاته فى نطاق علم المالية، مما أدى إلى نشوء فرع جديد يدرس هذه المباحث من وجهة النظر الاقتصادية البحتة، وهو ما يطلق عليها " علم اقتصاديات المالية العامة" أو " الاقتصاد المالى " "L'èconomie financiére" . وهو العلم الذى يدرس الظاهرة المالية من زاويتها الكلية ويقوم بتحليل ما يطلق

عليه العميد " Alain Barrere " التدفقات المالية Flux financiers. فـهذا العلم يبحث فى الآثار الخاصة بالعبء الضريبى الكلى علـى الاقتصـاد بصفة عامة، أو فى آثار النفقات العامة الاستثمارية التى تنعكـس علـى النمو الاقتصادى. بينما علم المالية يبحث، على وجه الخصوص، فى الفن المالى للعمليات المالية الفردية وفى القواعد التى يتم طبقـا لـها فـرض الضريبة مثلا، كما يحدد أيضا حق المكلفين فى التظلـم أو الطعـن فـى القرارات المالية والضريبية، ويرسم قواعد الرقابة فى المسائل الماليـة. ومع ذلك، فإن كافة هذه العمليات المالية لا يمكن فهمها ما لم توضع فـى جوها الاقتصادى العام الذى يستطيع وحده أن يضفى عليـها مدلولاتـها ومعانيها الحقيقية بشكل واضح.

وعلى هذا النحو لا يكون فى الإمكان فصل المالية العامة فصلا تاما عن الاقتصاد، ذلك أن المعطيات الاقتصادية تلـون وتكيـف العمليـات المالية، كما أن هذه الأخيرة تمـارس تأثيرهـا ونفوذهـا علـى الحقـل الاقتصادى.

وفى كلمة موجزة إذا كان علم الاقتصاد يمثل بصفة عامـة علـم الثروة فإن من الطبيعى إذا أن تتأثر المالية العامة، وهى جزء هام من هذه الثروة، بالاقتصاد.

(٢)المالية العامة والإحصاء:

الصلة بين المالية والإحصاء لا تخفـى علـى أحـد، إذ أن علـم الإحصاء يتيح للباحثين الرؤية الصحيحة والواضحة لكافة الظواهر المالية التى يعبر عنها ويقوم بترجمتها وتجسيدها فى صـورة أرقـام وبيانـات وإحصاءات. ولا شك أن دراسة الإحصاءات هى التـى تمثـل الأسـاس الضرورى لإجراء التوقعات المالية،من تقدير للنفقات المستقبلة والإيرادات المتوقعة، فضلا عن أهميتها القصوى فى تحقيق الرقابة علـى الأجـهزة المالية المختلفة. وبعبارة أخرى، يعتبر علم الإحصاء من العلوم المسـاعدة

لعلم المالية العامة والتى لا غنى عنها فى دراسة ورسم السياسة المالية للدولة. إذ يتطلب رسم هذه السياسة توافر البيانات والمعلومات الإحصائية الخاصة بالدخل القومى، وتوزيع الثروة والدخول بين الأفراد والطبقات فى المجتمع، وعدد السكان وتوزيعهم من حيث السن والمناطق الجغرافية المختلفة، وحالة ميزان المدفوعات، ومدى الإقبال على استهلاك بعض السلع والخدمات، وغير ذلك من الأمور اللازمة لتقرير السياسة المالية الواجبة الإتباع فى ظروف معينة ولتحقيق أهداف محددة سلفا.

(٣)المالية العامة والقانون:

أ-المالية العامة والقانون العام:

إذا انتقلنا الآن لبحث الروابط التى تقوم بين علم المالية والقانون العام وجدنا الصلة بينهما وثيقة لدرجة كبيرة، حتى أن هذه الصلة هى التى حالت زمنا طويلا دون أن يكون علم المالية العامة فرعا مستقلا وقائما بذاته. وهى التى أدت إلى النظر إليه على أنه فرع من فروع القانون العام، يعرف فى الفقه التقليدي بالتشريع المالى La lègislation financière. واستمرت هذه الصلة الوثيقة حتى نهاية القرن التاسع عشر حينما بدأت تخرج دراسات المالية العامة شيئا فشيئا من دائرة السيطرة المطلقة التى يمارسها القانون العام. ومع ذلك فلا تزال الروابط والصلات قوية ومتينة بين المالية العامة وبين فرعين رئيسيين من فروع القانون العام، هما القانون الدستورى والقانون الإدارى.

وتظهر علاقة المالية العامة بالقانون الدستورى، أحيانا، من خلال خضوع القواعد الفنية للمالية العامة للقواعد الدستورية، وأحيانا أخرى من خلال التأثير الذى تمارسه الظواهر المالية على التوازن الدستورى: فأما خضوع قواعد المالية العامة للقانون الدستورى، فنجده واضحا منذ أمد طويل فى شتى الدساتير التى تقرر المساواة بين المواطنين أمام الضرائب والتكاليف والأعباء العامة، وضرورة إبداء موافقتهم على فرض الضريبة

وعلى القواعد التى تحدد سعرها ووعاءها وربطها وتحصيلها.

كذلك فإن كافة أسس قانون الميزانية ترتكز تماماً على الدستور. ومن يتتبع تطور سلطات المجالس النيابية فيما يتعلق بربط الميزانية يجده، وعلى وجه الخصوص فى كل من إنجلترا وفرنسا، مرتبطاً تماماً بتطور النظام الدستور. فالميزانية كانت ، وعلى طول امتداد القرن التاسع عشر على حد قول البعض، سلاح الشعوب ضد الظلم والاستبداد. وهكذا، تصبح السلطات المالية للمجالس النيابية نوعاً من الاختصاصات التى يقررها الدستور من أجل مراقبة السلطات التنفيذية. ونلاحظ حتى يومنا هذا أن الدساتير الحديثة تنص على تنظيم القواعد الفنية المالية. وإذا كانت القواعد الفنية المالية فى كافة الدولة محكومة بالدستور، فإنها، اى تلك القواعد، وهى تؤدى مهمتها، تؤثر بالضرورة على التوازن بين السلطات العامة بحيث يصبح من اللازم لفهم أى نظام دستورى أن نعرف كيف تعمل المؤسسات المالية وكيف تؤدى وظيفتها. ويكفى أن نضرب مثلاً لذلك بأن توزيع السلطات بين دولة الاتحاد(الدول المركزية) والدويلات التابعة لها يقوم على أساس من الاعتبارات المالية. ومعرفة ما إذا كنا بصدد اتحاد حقيقى من عدمه أمر يتوقف على ما إذا كانت الولايات تتمتع أو لا تتمتع باستقلال مالى حقيقى. كما يتوقف على مدى حرية هذه الدويلات فى تحديد نفقاتها العامة بنفسها أو انتظارها الموافقة عليها من السلطات الاتحادية.

أكثر من ذلك، يكون التوازن بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية موجها ومحكوماً بتوزيع الاختصاصات المالية بينهما. ففى النظام البرلمانى الإنجليزي ترجع السلطة التنفيذية وذلك بسبب سلطاتها الواسعة وسيطرتها على ميزانية الدولة. وعلى النقيض من ذلك تكون الغلبة والهيمنة فى الولايات المتحدة الأمريكية للكونجرس ، السلطة التشريعية، وليس للرئيس بسبب ضعف السلطات المالية لهذا الأخير.

وعلاقة المالية العامة بالقانون الإدارى ليست بأقل من علاقتها بالقانون الدستورى. ومن مظاهر هذه العلاقة أن القانون الإدارى يحكم معظم قواعد الفن المالى. فوزارات المالية والاقتصاد بما تضمه من أعداد هائلة من موظفين وعمال تعد من أهم الإدارات العامة فى الدولة، ومن ثم فإن تنظيمها وقواعدها اللائحية تخضع للقانون الإدارى. كما أن قضاء الضرائب يعد فرعا حيوياً وهاماً من فروع القضاء الإدارى. ومما لا شك فيه أن هذا النوع من القضاء الضريبى له أصوله وقواعد الخاصة به، قد تخضع الضرائب جزئيا للقضاء العادى.

وإذا كانت الإدارات والعمليات المالية تخضع من وجوه عديدة للقانون الإدارى فإن تنظيم العمليات المالية ذاتها يؤثر وبدرجة كبيرة على عمل الإدارة. فالمراقبين الماليين يتمتعون فى الإدارات المالية بنفوذ كبير يتجاوز بكثير السلطات التى يخولها لهم القانون الذى يخاطبهم ويحكم حالتهم. كذلك نجد المحاسب العام يلعب دوراً خطيرا فى إدارة المرافق العامة، حيث تمسح له مسئوليته المالية أن يقف فى وجه اى إجراء يكون مخالفاً للتنظيمات والقواعد المالية. هذا على الرغم من كون هذا المحاسب لا يشغل فى سلم الجهاز الإدارى سوى أبسط الوظائف وأكثرها تواضعاً فى أغلب الأحيان. كما أن قواعد الفن المالى نفسه تساهم أيضاً فى إعطاء المؤسسات الإدارية صفتها وطبيعتها الحقيقية. فاللامركزية الإدارية لا تكون فى صورة صادقة إلا إذا كانت السلطات المحلية لها مواردها الخاصة وتتوفر لها القدرة على ممارسة الاستقلال المالى الحقيقى. بل أن بعض الشراح يذهب إلى القول بأن الجامعات لا يمكن أن تكون مستقلة تماما إلا إذا كانت تحصل على موارد خاصة وتتمكن من التصرف فيها كيفما تريد وعلى النحو الذى تشاء.

ب-المالية العامة والقانون الدولى والعلاقات الدولية:

وإذا ما تعرضنا للصلة بين المالية العامة والقانون الدولى والعلاقات الدولية وجدنا أن الإلمام بهذه الجوانب الأخيرة يسهم كثيراً فى فهم

الاتجاهات الفنية لموضوعات المالية الدولية والتى تزداد تعقيدا على مـر الأيام . ومن ثم يصبح من السهل علاج الكثير من المشاكل المالية علـى المستوى الدولى، كتلك المتعلقة بالازدواج الضريبى الدولـى والتـهرب الضريبى الدولى.

(٤)المالية العامة وعلم الاجتماع والسياسة:

أهم ما نلاحظه فى هذا الخصوص أن رجال الماليـة العامـة قـد تجاوزوا البحث فى الجوانب القانونية البحتة للقواعد الماليـة، وأصبحـوا الآن يهتمون بالبحث عن تفسيرات اجتماعية وسياسية للظاهرة المالية.

فالبحوث التى تجرى عن الجانب الاجتمـاعي للضريبـة تسـمح بالتعمق أكثر فى الأنظمة الضريبية، ورؤية الآثار التى يعكسـها الـهيكل الاجتماعي والسياسى للدولة على نظامه الضريبى وكذلك فـإن البحـث يجرى حول المظاهر والجوانب السياسية للمشاكل الماليـة والضريبيـة. وأصبح هناك اهتمام كبير يوجه لبحث موضوعـات السياسـة الماليـة والضريبية" بحيث صارت لها قواعدها الفنيـة الخاصـة التـى توجـه المختصين بهذه المشاكل، من ذلك مثلا، قاعدة الحياد المالى والضريبـى، وقاعدة العدالة الضريبية.

ولا تخفى أهمية علاقة المالية العامة بالعلوم السياسية. فالعمليـات المالية ترد فى وثائق إحصائية متعددة، أهمها الموازنـة العامـة، يمكـن الوثوق بها نسبيا لأنها أساس الرقابة على استخدام الموارد العامة. وتكون هذه المعلومات الإحصائية معطيات ثمينة بالنسبة للعلوم السياسية التى تهتم بعدم دقة وعدم انتظام الظواهر التى ندرسها. فهذه المعلومـات تسـمح، بتحليل موضوعى لمحتوى السياسات المختلفة، ببيان ما تنفقه الدولة علـى كل ميدان من الميادين التى تتدخل فيها. فهى تمكننا من تبين ما إذا كـانت دولة معينة تنفق أكثر على التسليح أو التعليم أو الصحة العامة أو البحـث العلمى أو التنمية الاقتصادية.. الخ. وهى تسمح لنا أيضا بمقارنة اتجاهات.

هذه النفقات من فترة إلى أخرى فى الدولة الواحدة، ومقارنة اتجاهاتها فى الدول المختلفة فى نفس الوقت. كما أنه من الممكن استخدام القروض العامة كمقياس لدرجة ثقة المواطنين فى الحكومة التى تقترض. فإذا أقبل المواطنون على الاكتتاب فى سندات فمعنى ذلك أنهم يثقون بحكومتهم والعكس بالعكس. على أنه يجب أن يلاحظ أن الإقبال على الاكتتاب فى أوقات الحروب يكون أساسه حب الوطن وليس الثقة بالحكومة. كما تسمح معرفة مصادر تمويل حزب سياسى معين، فى حالة تعدد الأحزاب، بتحديد الفئات من الشعب التى يستند إليها هذا الحزب فعلاً.

وترتبط المالية العامة بالعلوم السياسية من عدة أوجه: فاستخدام الفنون المالية ينصب فى الحقيقة على مسائل هى من صميم موضوع العلوم السياسية. فهذا الموضوع هو دراسة لسلطات الدولة، والفنون المالية ليست إلا أشكالاً خاصة للسلطة التى تتمتع بها الدولة، وترتيبات أو تنظيمات معينة لهذه السلطة. وبعبارة أخرى، يتطلب تنفيذ اى قرار تتخذه الدولة إنفاق بعض المال. فقرارات الحكم لا قيمة لها على وجه الإطلاق إلا إذا كان لدى الدولة من الموارد المالية ما يمكنها من تنفيذها. وبهذا المعنى يرى البعض أن المالية العامة هى وسيلة القهر الأساسية التى تتوفر لدى الحاكمين فى مواجهة المحكومين. وهما الفئتان اللتان يتكون منهما اى مجتمع مهما كان نظامه السياسى والاقتصادى والاجتماعي[1].

(٥)المالية العامة والمحاسبة :

يعد الارتباط وثيقاً بين المالية العامة والمحاسبة. إذ أن العديد من مسائل المالية العامة، وخاصة الضرائب، تستلزم المعرفة والإلمام بأصول المراجعة وفنونها من استهلاكات وجرد واحتياطات وعمل الحسابات الختامية والميزانية العامة للدولة وتنفيذها والرقابة عليها.

---

(١) أنظر د. باهر عتلم- المالية العامة ومبادئ الاقتصاد المالى- دار النهضة مصر للطبع والنشر- الطبعة الأولى ١٩٧٣ -ص ١٤: ص ١٥.

وكلما زاد تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى كلما ازدادت الصلة بين المالية العامة والمحاسبة. إذ يستدعى ذلك نشر ميزانيات تجارية لمشروعات الدولة إلى جانب البيانات المالية الخاصة بها والواردة فى ميزانية الدولة أو الميزانيات المستقلة، أو الميزانيات الملحقة.

(٦)المالية العامة والمالية الخاصة:

يختص علم المالية العامة ببحث الجانب المالى لنشاط الدولة بمختلف مرافقها العامة. أما المالية الخاصة فهى تختص ببحث هذا الجانب من نشاط الأفراد، طبيعيين كانوا أم اعتباريين . ويرى التقليديون أنه ليس هناك فرق بينهما، وأنهما يجب أن يقوما على نفس الأسس وأن تحكمهما نفس القواعد.

أما الماليون الحديثون فيرون أن هناك فارقاً أساسياً بين المالية العامة و الخاصة، ينتج عن اختلاف المبادئ التى تحكم كلاً منهما اختلافاً تاما. فالمالية العامة ترتكز على استخدام الدولة لامتيازاتها وما تتمتع به من سلطات على الأفراد والمشروعات الخاصة ولا يملك اى شخص أن يعارضها. فالضريبة، التى تعد المورد الأساسى للدولة، هى استقطاع جبرى من موارد القطاع الخاص،ولا يوجد إطلاقاً، ولا يتصور أن يوجد، ما يماثلها فى مالية القطاع الخاص. أضف إلى ذلك أن الفنون المستخدمة فى نوعى المالية وإن كانت تبدو متشابهة لأول وهلة إلا أن بينها فروقاً جوهرية:

أ-**فمن حيث الإنفاق**:تستهدف المشروعات الخاصة من إنفاقها تحقيق ربح، باعتبار أن هذا هو الهدف الرئيسى من نشاط الأفراد. أما الدولة ، فإنها تهدف من نشاطها تحقيق الصالح العام فى المرتبة الأولى، حتى لو تعارض هذا مع هدف تحقيق أقصى ربح ممكن من هذا النشاط. بل أن الدولة قد تقوم بمشروع ما رغم أنها تعلم سلفاً أن إيراداته لن تسمح بتغطية نفقاته مما يترتب عليه خسارة، وذلك لكونه يحقق نفعاً عاماً

لمصلحة المجتمع، ولتحقيق اعتبارات أخرى غير الربح قد تكون سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية.

ويترتب على اختلاف الهدف من الإنفاق بين النشاط الخاص والدولة، أن يختلف الحكم على مدى نجاح السياسة المالية لكل منهما. فمعيار نجاح النشاط الخاص هو تحقيق أقصى ربح ممكن، بينما معيار نجاح مشروعات الدولة هو تحقيق أقصى منفعة عامة ممكنة.

ب-من حيث الإيراد:تحصل المشروعات الخاصة على إيراداتها بصور اختيارية، اى بالإتفاق، عن طريق بيع منتجاتها وخدماتها للدولة أو الأفراد. أما الدولة فإنها تحصل على إيراداتها بموجب ما تتمتع به من سلطات خاصة ناشئة عن حقها فى السيادة. وباعتبارها سلطة سياسية، فإنها تستطيع فى بعض الأحيان أن تلجأ إلى عنصر الجبر للحصول على الإيرادات كما هو الحال بالنسبة للضرائب، أو القروض الإجبارية. وإن كان هذا لا يمنع من إمكانية استخدامها للوسائل العادية التى يتبعها النشاط الخاص للحصول على إيراداتها. ويظهر ذلك بالنسبة لمشروعات الدولة الزراعية والتجارية والصناعية التى تقيمها الدولة بجانب المشروعات الخاصة، حيث تسرى عليها عس طرق الإدارة والقواعد الفنية السارية على المشروعات الخاصة.

ج-من حيث الموازنة:يوجد فرق من حيث كيفية الوصول إلى موازنة النفقات مع الإيرادات لدى الدولة من جهة، ولدى المشروعات الخاصة من جهة أخرى.

فبينما تقوم الدولة، كما سنرى، بتقدير نفقاتها أولا اللازمة لسير المرافق العامة وتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية ثم فى مرحلة ثانية تقوم بتقرير الأوجه التى تحصل منها على إيرادات كافية لمواجهة هذه النفقات،تقوم المشروعات الخاصة بتقدير حجم إيراداتها أولا من دخول وأرباح، ثم تحدد أوجه إنفاق تلك الإيرادات فى مرحلة ثانية.

وبالرغم من الفروق الظاهرة بين المالية العامة والخاصـــة، إلا أن ذلك لا يقلل من الترابط القوى بينهما. فالمالية العامة والماليـــة الخاصـــة يؤثر كل منهما فى الآخر ويتأثر به.

تقسيم الدراسة

حتى تستطيع الدولة أن تقوم بالإنفاق للوفاء بالتزاماتها المتعـــددة ، الاقتصادية والسياسية و الاجتماعية، التى تتمثل فـــى إشـباع الحاجـات العامة، فإنه يجب عليها أن تعتمد كلية على مورد دائـــم ومســتمر مــن الإيرادات . و الدولة فى هذا الصدد مثلها فى ذلك مثل الشخص الطبيعـي الذى يحقق، من أجل إشباع حاجاته الخاصة إيرادات معينة، سواء كـانت ناتجة عن عمله أو ما يملكه من ثروة ، و يقرر علـــى أساســها وعلـــى حجمها مقدار ما ينفقه لإشباع حاجاته الخاصة.

ويكمن هنا جوهر التفرقة بين الشخص الطبيعى والدولة. حيـث إن الأخيرة، بما لها من سلطان وسيادة وسيطرة، تحدد بداية ما تحتاج إليـــه من نفقات لكى تقوم بواجباتها والتزاماتها. وبناء على ذلك تحدد مصـــادر الإيرادات المختلفة وحجم هذه الإيرادات، وذلك فى الحدود التى تفرضـــها العوامل التى تحد من قدرة الدولة على الإنفاق، وهـــى حجـم الاقتصـــاد القومى وبالتالى حجم الدخل القومى ومدى إتباع الدولة لسياســـة إيراديـــة معينة (عن طريق الضرائب أو القروض الإجبارية)على النشاط الإنتاجى للأفراد خاصة فى الاقتصاديات التى تقوم أساسا على النشاط الخاص (١).

هذا وإن كان عادة ما يتم بالنسبة للشخص الطبيعى ، فـــى إطـــار تحديده للنفقات الخاصة ، أن يحدد حجم إيراداته أولا، فإن الوضع يختلـف بشأن الدولة. ويقتضي حسن إدارة مالية الدولة أن يكون هناك توازن بيـن الإنفاق العام والإيراد العام سواء بالنسبة لفترة الســـنة الماليـــة – وفقـــا للنظرية التقليدية للمالية العامة – أو بالنسبة لفترة الدورة الاقتصادية– وفقا

---

(١) د. محمد دويدار، دراسات فى الاقتصاد المالى- الدار الجامعية ، ١٩٨٥ص ٥٤.

للنظرية الحديثة للمالية العامة. وهذه الموازنة بين التقديرات الخاصة بالإنفاق العام وتلك المتعلقة بالإيراد العام تثور بصدد تحضير ميزانية الدولة(١).

وقد تساءل بعض الكتاب قديماً، وما زال النقاش يدور من وقت لآخر عن مدى أسبقية تقرير النفقات على الإيرادات أو العكس. ولقد تطورت الإجابة على ذلك التساؤل مع تطور الفكر المالي(٢).

الفكر المالى التقليدى:

اعترفت المالية العامة التقليدية بأسبقية تقرير النفقات. فلدى المفكرين الكلاسيك تحدد الدولة، على عكس الأفراد، إيراداتها على ضوء نفقاتها. فالذى يتعين تقريره أولاً هى النفقات العامة. ويرجع ذلك إلى أن الإيرادات العامة فى الفكر الكلاسيكى قابلة للتغير نظراً للسلطة السيادية للدولة على الأفراد. حيث يمكن للدولة زيادة الإيرادات العامة بفرض الضرائب. وقد ترتب على ذلك :

-اقتصار دور الإيرادات العامة على تغطية النفقات العامة .

كما أن الميزانيات العامة، ومنها الميزانيات المصرية، أخذت بمبدأ أولوية النفقات العامة ولذلك كان يتم اعتماد النفقات العامة قبل اعتماد الإيرادات العامة عند مناقشة الميزانية .

-كما أن التسليم بمرونة الإيراد العام فى الوقت الحالى يؤدى إلى امتداد الوسائل التمويلية المتاحة لتشمل،علاوة على فرض الضرائب والرسوم،الإصدار النقدى والاقتراض الإجبارى وصور تمويليةغيرعادية

---

(١) د. محمد دويدار – مرجع سابق ، ص ٥٤.

(٢) د. محمود رياض عطية، المالية العامة، دار المعارف بمصرسنة ١٩٦٩،ص ٣، وفى نفس المعنى د. رفعت المحجوب، المالية العامة،دار النهضة العربية، سنة١٩٧٥ ص ٤٨ :ص ٥٣

الفكر المالى الحديث:

مع تطور دور الدولة، وامتداده لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية، اتسع نطاق الإنفاق العام ولم يعد مقصوراً على الصور التقليدية، وبذلك ازداد حجم الإنفاق العام بصورة لم يعد من الممكن معها تصور تحديد الإيرادات العامة تبعاً للنفقات العامة.

ولذلك كان منطقياً أن تفقد قاعدة أسبقية النفقات العامة أهميتها، وأصبح كل من الإنفاق العام والإيراد العام يتحدد فى ضوء الطاقة التمويلية للاقتصاد القومى وفى ضوء الأهداف المخططة والمراد تحقيقها.

وقد أصبح الوضع العام والغالب فى الدراسات المالية أنه لا أسبقية لأى من العنصرين، بل إن بعض الدراسات تبدأ بعرض الموازنة أولاً[١] بما تتضمنه من إيرادات ونفقات

وبناء على ما تقدم سوف نقسم دراستنا لأدوات السياسة المالية، التى تمكنا من معرفة النشاط المالى للدولة والآثار التى تحدثها على الاقتصاد القومى، إلى ثلاثة اقسام على النحو التالى

القسم الأول : نظرية النفقات العامة.

القسم الثانى: نظرية الإيرادات العامة.

القسم الثالث :ميزانية الدولة.

---

(١) د. محمود طنطاوى الباز محاضرات فى ادوات واقتصاديات المالية العامة ـ سنة ١٩٨٦، ص ٤٥: ص٤٦.

القسم الأول
نظرية النفقات العامة[1]

ازدادت أهمية دراسة نظرية النفقات العامة فى الفترة الأخيرة مع توسع دور الدولة وزيادة تدخلها فى الحياة الاقتصادية. وترجع أهمية النفقات العامة إلى كونها الأداة التى تستخدمها الدولة فى تحقيق الأهداف التى تسعى إليها. فهى تعكس كافة جوانب الأنشطة العامة.

ولذلك نرى أن نظرية النفقات العامة قد شهدت تطوراً يساير التطور الذى حدث فى دور الدولة.

ففى ظل الدولة الحارسة كان دورها يقتصر على القيام بواجبات الأمن الداخلى والخارجي والقضاء وتسيير المرافق الأساسية،ـ إذ كان دور النفقات العامة فى ذلك الوقت يقتصر على تحقيق هذه الأغراض فقط، والذى انعكس على دراسات الاقتصاديين والماليين ـ، لم يعط التقليديون أهمية كبيرة لدراسة النفقات العامة حيث كانوا يتناولونها من الناحية القانونية فحسب دون البحث فى طبيعتها وأثارها فى حياة المجتمع الاقتصادية والسياسية . ولذا كان حجم النفقات العامة يتحدد بالقدر اللازم للوفاء بالحاجات العامة، وكان تحصيل الإيرادات العامة بالقدر الذى يمكن من تغطية حجم النفقات اللازمة.ولذلك ففى ظل النظرية التقليدية (الكلاسيكية) كانت الدولة تقدس مبدأ توازن الميزانية ، فلا تسمح بتحصيل إيرادات أو بتكليف الأفراد بأعباء مالية إلا فى حدود ما يلزمها من نفقات تسير المرافق العامة. بل وأكثر من ذلك كان ينظر إلى نفقات الدولة باعتبارها نفقات للاستهلاك العام الذى كانت تقوم به الدولة وهى بصدد تحقيق دورها الضيق فى حياة الأفراد(دور الدولة الحارسة) وهو ما يقابل الاستهلاك الخاص المتمثل فى الإنفاق الخاص بالأفراد لإشباع حاجاتهم الخاصة. ومن ثم فالإنفاق العام، فى ذلك الوقت، كان ذا طابع حيادى لا

---

(1) Public expenditure – la dépense publique .

يمس الهيكل الاقتصادى والاجتماعى داخل الدولة[1].

ويقصد بالنفقة المحايدة تلك التى لا تؤثر فى الحياة الاقتصادية أو حياة المجتمع عموما. بمعنى أنها لا تؤثر على الدورة الاقتصادية، فى الإنتاج والاستهلاك والتوزيع، كما أنها تنتج عن المنافسة الحرة بين الأفراد والمشروعات ولا تدخل أى تعديل على المراكز الاجتماعية للأفراد من الفئات المختلفة.ولكى تحقق النفقة هذا الدور فإنه يفترض حدوث أمرين هامين: ضغط النفقات إلى أقصى حد ممكن، من جهة ، وتقليل حجمها وتثبيتها، من جهة أخرى. ومن ثم كان دور النفقة العامة دورا سلبيا أو كما يطلق عليها من قبل التقليديين بالنفقة المحايدة

وقد اختلف الوضع فى ظل التطور الحديث للدولة حيث لم تصبح الدولة مجرد حارسة بل تدخلت بصورة كبيرة ومتزايدة فى النشاط الاقتصادى مما أدى إلى زيادة أهمية الإنفاق العام من أجل مواجهة زيادة تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى مستخدمة فى ذلك مختلف أدوات المالية العامة. وعليه بدأ اهتمام علماء الاقتصاد بدراسة وتحليل طبيعة النفقات العامة وتقسيماتها وحدودها وضوابط الإنفاق العام وآثاره الاقتصادية والاجتماعية. وأصبحت النفقات العامة أداة فعالة فى التأثير على الهيكل الاقتصادى والاجتماعى وتحقيق التوازن المطلوب بين الأفراد.

وقد ترتب على هذا التطور فى الفكر المالى والاقتصادى الخروج عن مبدأ تقديس توازن الميزانية، وأصبح من الممكن زيادة الإنفاق العام لتحقيق أهداف الدولة المتعددة ، بل أصبح من الممكن حدوث عجز فى الميزانية.

وبذلك فإن الفكر المالى الحديث أصبح ينظر للنفقة العامة نظرة

---

(١) د. زين العابدين ناصر علم المالية والتشريع المالى - دار النهضة العربية- سنة ١٩٧١ ص ٣٥.

مختلفة تماماً. فهى نفقة إيجابية ، الهدف منها تحقيـــق آثـــار اقتصاديـــة واجتماعية وسياسية بجانب آثارها المالية . وقد اجتمعت النفقات العامـــة كأداة من أبرز أدوات تدخل الدولة فعالية وتعددت أشكال تدخلها فى هـــذا المجال من إعانات تمنحـــها لأفـــراد أو لمشـــروعات معينـــة أو القيـــام بمشروعات إنتاجية ضخمة أو السيطرة الكاملة أو الجزئية المباشـــرة أو غير المباشرة على بعض قطاعات الاقتصاد القومى بقصد تنفيـــذ خطـــة اقتصادية شاملة(١).

وسنتاول فى دراستنا النفقات العامة من حيث القواعد الفنية للإنفـــاق العام فى الابواب الآتية:

الباب الأول : تعريف النفقة العامة.

الباب الثانى: تقسيم النفقات العامة.

الباب الثالث: قواعد الإنفاق العام.

الباب الرابع: آثار الإنفاق العام الاقتصادية

---

(١) د. باهر محمد عتلم ، مرجع سابق، ص٦٤

الباب الأول
تعريف النفقة العامة

تعرف النفقة العامة بأنها مبلغ نقدى يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة.

ووفقا لهذا التعريف يمكن اعتبار النفقة العامة ذات عناصر ثلاثة:

١-مبلغ نقدى.

٢-يقوم بإنفاقه شخص عام.

٣-الغرض منها هو تحقيق نفع عام.

وسنتناول بالدراسة كل عنصر فيما يلي:

العنصر الأول : النفقة العامة مبلغ نقدى:

تقوم الدولة بواجباتها فى الإنفاق العام باستخدام مبلغ من النقود ثمنا لما تحتاجه من منتجات، سلع وخدمات، من أجل تسيير المرافق العامة وثمنا لرؤوس الأموال الإنتاجية التى تحتاجها للقيام بالمشروعات الاستثمارية التى تتولاها،ولمنح المساعدات والإعانات المختلفة من اقتصادية واجتماعية وثقافية وغيرها.

ومما لا شك فيه أن استخدام الدولة للنقود هو أمر طبيعى ويتمشى مع الوضع القائم فى ظل اقتصاد نقدى تقوم فيه جميع المبادلات والمعاملات بواسطة النقود، ومن ثم تصبح النقود هى وسيلة الدولة للإنفاق شأنها فى ذلك شأن الأفراد.

وبالرغم من أن الإنفاق العام قد ظل لفترة طويلة من الزمن يتم فى صورة عينية ــ كقيام الدولة بمصادرة جزء من ممتلكات الأفراد،أو الإستيلاء جبرا على ما تحتاجه من أموال ومنتجات دون تعويض

أصحابها تعويضا عادلا،أو إرغام الأفراد على العمل بدون أجر(السخرة)- إلا أن هذا الوضع قد اختفى بعد انتهاء مرحلة اقتصاد المقايضة، أو كما يسمى بالتبادل العينى،وبعد أن صارت النقود هى الأداة الوحيدة فى التعامل والمبادلات.

واستنادا إلى ذلك لا تعتبر الوسائل غير النقدية التى قد تتبعها الدولة، للحصول على ما تحتاجه من منتجات أو منح المساعدات،من قبيل النفقات العامة. كذلك لا تعتبر نفقات عامة المزايا العينية مثل السكن المجانى، أو النقدية كالإعفاء من الضرائب ، أو الشرفية كمنح الألقاب والأوسمة التى تقدمها الدولة لبعض القائمين بخدمات عامة أو لغيرهم من الأفراد[1]. ولا يقلل من ذلك أنه فى بعض الحالات الاستثنائية التى قد يتعذر على الدولة تماما الحصول على احتياجاتها عن طريق الإنفاق النقدى، مثل أوقات الحروب والأزمات الحادة، قد تعد بعض الوسائل غير النقدية من قبيل النفقات العامة. إلا أن ذلك استثناء لا يجب التوسع فيه بأى حال من الأحوال.

والسؤال الذى الذى يطرح نفسه هنا، لما يعد الإنفاق النقدى أفضل صور الإنفاق على الإطلاق؟؟

ترتكز الإجابة هنا على عدة دعائم أساسية :

(١)إن استخدام الدولة للنقود فى الإنفاق يسهل ما يقتضيه النظام المالى الحديث من تقرير مبدأ الرقابة بصورها المتعددة على النفقات العامة ضمانا لحسن استخدامها بناء على الضوابط والقواعد التى تحقق مصالح الأفراد العامة. أضف إلى ذلك أن الرقابة على الإنفاق العينى يمثل صعوبة كبيرة، نظرا لصعوبة تقييم هذا النوع من الإنفاق.

---

(١) د. عادل حشيش و د.مصطفى رشدى، مقدمة فى الاقتصاد العام (المالية العامة) دار الجامعة الجديدة للنشر ، سنة ١٩٩٨، ص ١٤٨.

(٢)أن نظام الإنفاق العينى، بما قد يستتبعه من منح بعض المزايا العينيــة، يؤدى إلى الإخلال بمبدأ المساواة والعدالة بين الأفراد فى الاســـتفادة من نفقات الدولة وفى توزيع الأعباء والتكاليف العامة بين الأفراد.

(٣) أن رسوخ مبادئ الديمقراطية أدى إلى عدم إكراه الأفراد على تأديــة أعمالهم عن طريق السخرة (بدون أجر) لتنافى ذلك مع حرية الإنسان وكرامته.

(٤) أن الإنفاق العينى يثير العديد من المشاكل الإدارية والتنظيمية ويؤدى إلى عدم الدقة، وقد يؤدى إلى محاباة بعض الأفراد وإعطائهم مزايــا عينية دون غيرهم.

ونتيجة للأسباب والركائز السالفة، فإن النفقات العامة دائماً تتم فــى صورة نقدية. ولا يخفى على الفطنة أن الإنفاق فى صورته النقدية قد أدى إلى ازدياد حجم النفقات العامة، وبالتالى ازدياد حجم الضرائب(كمصــــدر أساسى للإيرادات العامة) وغيرها من الأعباء العامة مع توزيع أعدل لهذه الأعباء كل بحسب مقدرته التكليفية

العنصر الثانى: النفقة العامة يقوم بها شخص عام:

وفقاً لهذا العنصر، لا يعتبر المبلغ النقدى الذى ينفــق لأداء خدمــة عامة من قبيل النفقة العامة إلا إذا صدر مـــن شـــخص عـــام.ويقصـــد بالأشخاص العامة الدولة بما فى ذلك الهيئات والمؤسســـات العامـــة ذات الشخصية المعنوية، والولايات فى الدول الاتحادية، أو قد تكون أشـــخاص عامة محلية كمجالس المحافظات والمدن والقرى فى الدول الموحدة.

وعلى هذا فإن النفقات التى ينفقها أشـــخاص خاصـــة، طبيعيـــة أو اعتبارية ، لا تعتبر نفقة عامة حتى ولو كانت تهدف إلى تحقيق نفع عـلم. مثال ذلك إذا قام شخص ببناء مستشفى ثم تبرع بها للدولة . فـــإن هـــذا

الإنفاق لا يعد عاماً، ذلك أن الأموال التى قام بإنفاقها تعد أموالا خاصة وليست عامة بالرغم من عمومية الهدف ،ومن ثم يعد من قبيل الإنفاق الخاص.

ولكن هل يعنى ذلك أن كافة المبالغ التى تنفقها الدولة أو الهيئات العامة تعد من قبيل النفقات العامة؟؟

من المتفق عليه أن كافة المبالغ التى تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاطها العام و بموجب سيادتها وسلطتها الآمرة تعد نفقات عامة. أما النفقات التى تنفقها الدولة بصدد ممارستها لنشاط اقتصادى مماثل للنشاط الذى يباشره الأفراد مثل المشروعات الإنتاجية فقد ثار خلاف فقهى حول طبيعتها

وقد استند الفكر المالى[1] فى سبيل تحديد طبيعة هذا الإنفاق إلى معيارين أحدهما قانونى والآخر وظيفى .

(أ) المعيار القانونى (المعنوى) Critère organique

وهو المعيار التقليدى ،ويستند على الطبيعة القانونية لشخص القائم بالإنفاق. بمعنى آخر أن نقطة الارتكاز هي شخص القائم بالإنفاق أياً كانت طبيعة هذا الإنفاق. فإذا كان من أشخاص القانون العام، فإن النفقة تعد عامة أيا كان الغرض منها، أما إذا كان من أشخاص القانون الخاص فإن النفقة تعد خاصة بغض النظر عما تهدف إليه من مقاصد. وعليه، فيعتبر الإنفاق عاماً إذا قام به شخص من أشخاص القانون العام كالدولة، الهيئات العامة، المؤسسات العامة بما له من سيادة وسلطة آمرة. وبذلك يخرج من نطاق النفقات العامة، تلك النفقات التى يقوم بها شخص من أشخاص القانون الخاص، الاعتبارية أو الطبيعية، حتى إذا كان الغرض منها تحقيق نفع عام. مثال ذلك، إذا قام شخص ببناء مستشفى أو مدرسة

---

(1)Maurice Duvereger Institutions financieres ," Paris 1975, P.U.E. pp 44-49

وتبع ذلك التبرع بها أو إهداؤها للدولة. فبالرغم من كون الهدف هو تحقيق نفع عام إلا أن الإنفاق قد صدر من شخص خاص، والأموال خرجت من ذمة شخص خاص وليس عام، وبالتالى لا يعد الإنفاق هنا إنفاقا عاماً

ويستند أنصار هذا المعيار إلى اختلاف طبيعة النشاط الذى يقوم به أشخاص القانون العام عن ذلك الذى يباشره أشخاص القانون الخاص.إذ أن نشاط أشخاص القانون العام يهدف أساساً إلى تحقيق النفع العام والمصلحة العامة، ويعتمد فى ذلك على سلطته الآمرة والسيادية التى تتمثل فى مكنة إصدار القوانين أو القرارات الإدارية.بينما يهدف أشخاص القانون الخاص إلى تحقيق مصلحة خاصة فى المرتبة الأولى، ويعتمد فى سبيل تحقيق ذلك على التعاقد والتبادل.

ويعود الاختلاف بين نشاط الأشخاص العامة ونشاط الأشخاص الخاصة إلى طبيعة الدولة الحارسة ، التى كان يقتصر نشاطها على القيام بالخدمات الأساسية مثل الأمن والدفاع والعدالة وبعض المرافق العامة. وبطبيعة الحال فإن هذه الخدمات تحقق نفعاً عاماً تهدف له الدولة بموجب ما تتمتع به من سلطة آمرة وسيادية على إقليمها.وفى ظل هذا الدور للدولة، ظل المعيار القانونى لتحديد طبيعة النفقة العامة مستقراً فترة طويلة، إذا أنه يجسد ويعكس الوضع السائد فى تلك الفترة .ومع تطور دور الدولة وتوسعه وازدياد تدخلها فى جوانب الحياة الاقتصادية تغيرت صفتها من دولة حارسة إلى دولة متدخلة ثم إلي دولة منتجة، حيث امتد دورها ليشمل كثيراً من الأعمال التى تدخل فى دائرة اختصاص نشاط الأشخاص الخاصة مثل أعمال الإنتاج والتوزيع والاستثمار .. وغيرها

ومن ثم ، فإنه إذ كان المعيار القانونى قد تلاءم مع اقتصار وتحديد نشاط الدولة كدولة حارسة فقط ، فإن هذا المعيار لم يعد يتناسب أو يكفى

وحده فى تحديد طبيعة النفقة العامة.ولذلك خلص بعض علماء الاقتصاد[1] إلى اقتراح معيار آخر ، يتناسب مع توسع نشاط الدولة باعتبارها دولـــة منتجة تقوم بنفس أنشـطة الأفـــراد ويعتمـــد علـــى الطبيعـــة الوظيفيـــة والاقتصادية للشخص الذى يصدر عنه النفقة العامة[2].

(ب) المعيار الوظيفى Le critère foncotionnel:

ويستند هذا المعيار أساساً على الطبيعـــة الوظيفيـــة والاقتصاديـــة للشخص القائم بالإنفاق ، وليس على الطبيعة القانونية لشخص القائم به.

وبناء على ذلك، لا تعتبر جميع النفقات التى تصدر عن الأشــخاص العامة نفقات عامة، بل يعد كذلك فقط تلك التى تقوم بها الدولة بموجـــب سلطتها الآمرة وسيادتها على إقليمها. أما النفقات التى تقوم بها الدولـــة أو الأشخاص العامة وتماثل نفقات الأفراد فإنها تعتبر نفقة خاصـــة. وعلـــى العكس من ذلك تعتبر النفقات التى يقوم بها الأشخاص الخاصـــة، التـــى فوضتهم الدولة فى استخدام سلطاتها الآمرة ، نفقات عامة بشرط أن تكون هذه النفقات العامة نتيجة استخدام سلطتها السيادية .

فإذا قاموا بهذه النفقات باعتبارهم سلطة عامة ،أى مزودة بالوســائل التى يعطيها القانون الإدارى لأشخاص القانون العام، فإن النفقات تعد فـــى هذه الحالة نفقات عامة بلا جدال. أما إذا قاموا بالتصرف أو بالعمل شأنهم فى ذلك شأن الأفراد العاديين ، فإن النفقة تعد نفقة خاصة.

وبناء على ما تقدم ، واستنادا للمعيار الوظيفى، فإن ما يعتبر مـــن النفقات العامة قد لا يصدر من أشخاص القانون العام بل قد يصدر عـــن أشخاص القانون الخاص.

---

(1)Maurice P.48 المرجع السابق

(٢) د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، ص ٦٥:٦٦ ، لسنة ١٩٩٣
ونفس المعنى د. زين العابدين ناصر ، ص ٤١

وفى حقيقة الأمر إن الأخذ بهذا المعيار يعنى تجاهل التطور الذى لحق بمالية الدولة، ومن شأنه أن يخرج من نطاق المالية العامة الجزء الأكبر منها، والتى تقوم بها الدولة إشباعاً للحاجات العامة. التى تتزايد على نحو مستمر اثر تطور دور الدولة، على ما سلف البيان.

وبناء على ما تقدم ، فإنه يجب التوسع فى تعريف النفقة العامة بحيث تشمل كافة النفقات التى تقوم بها الدولة، أو مشروعاتها العامة والقومية والمحلية، بغض النظر عن الصفة السيادية أو السلطة الآمرة أو طبيعة الوظيفة التى يصدر عنها الإنفاق ،لما فى ذلك من مواكبة لتطور دور الدولة وتوسعه.

العنصر الثالث: الغرض من النفقة العامة تحقيق نفع عام:

ينبغى أن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة، ومن ثم تحقيق النفع العام أو المصلحة العامة. وبالتالى، لا تعتبر من قبيل النفقات العامة تلك النفقات التى تهدف إلى إشباع حاجة خاصة وتحقيق نفع خاص يعود على الأفراد

وتبرير هذا العنصر يرجع إلى مبدأ العدالة والمساواة بين جميع الأفراد. إذ أن جميع الأفراد يتساوون فى تحمل الأعباء العامة، كالضرائب، ومن ثم فيجب أن يتساوون كذلك فى الإنتفاع بالنفقات العامة للدولة، إذ أن تحمل الأعباء العامة والنفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة. وبذلك فليس من المتصور أن تكون النفقة لغرض نفع أو مصلحة خاصة بفئة معينة، لما فى ذلك من مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة فى تحمل الأعباء العامة.

وإذا كان هذا هو المستقر والمتفق عليه بين كتاب المالية العامة، فإن الصعوبة تكمن فى تقدير وتحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية.

وواقع الأمر إن هذا التحديد يرتكز أساسا على معيار سياسى أكثر منه اقتصادى أو اجتماعى. إذ أن السلطة السياسة فى الدولة هى التى تتولى عادة تقرير ما إذا كانت حاجة ما تعتبر عامة أم لا تعتبر كذلك. وهى تستند فى ذلك إلى قواعد وضوابط معينة. وهى فى سبيلها لتحديد طبيعة الحاجة تخضع لرقابة تشريعية وتنفيذية ،وأحياناً قضائية، لضمان عدم إساءة استعمال هذا الحق. وتتمثل الرقابة التشريعية فى حق المجالس النيابية فى منح الإذن بالإعتماد المالى الذى تطلبه الحكومة. وتنص أحيانا بعض الدساتير على عدم جواز تقرير نفقة عامة لمنفعة فردية، أو اعتماد أنواع معينة من النفقات، كصرف إعانات لجماعات أو أحزاب سياسية أو دينية ، أو قصر حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة دون أعضاء المجلس النيابى . وتسمح أغلبية الدساتير لنواب البرلمان بالتقدم بأسئلة واستجوابات للوزراء، وتحريك المسئولية السياسية ضدهم، إذا كان إنفاق الأموال العامة قد تم بهدف تحقيق المصالح الخاصة.

وتتمثل الرقابة من جانب السلطة التنفيذية فيما لها من حق إلغاء الإعتمادات التى تقررها الهيئات التشريعية المحلية فى بعض البلاد إذا رأت أنها تتصمن خروجاً على مبدأ تحقيق النفقات العامة لنفع عام[١].

وأخيراً تتمثل الرقابة القضائية فى حق المحاكم فى رقابة دستورية قانون الميزانية (الولايات المتحدة الأمريكية)، أو حقها فى رقابة حسابات الحكومة (فرنسا).

---

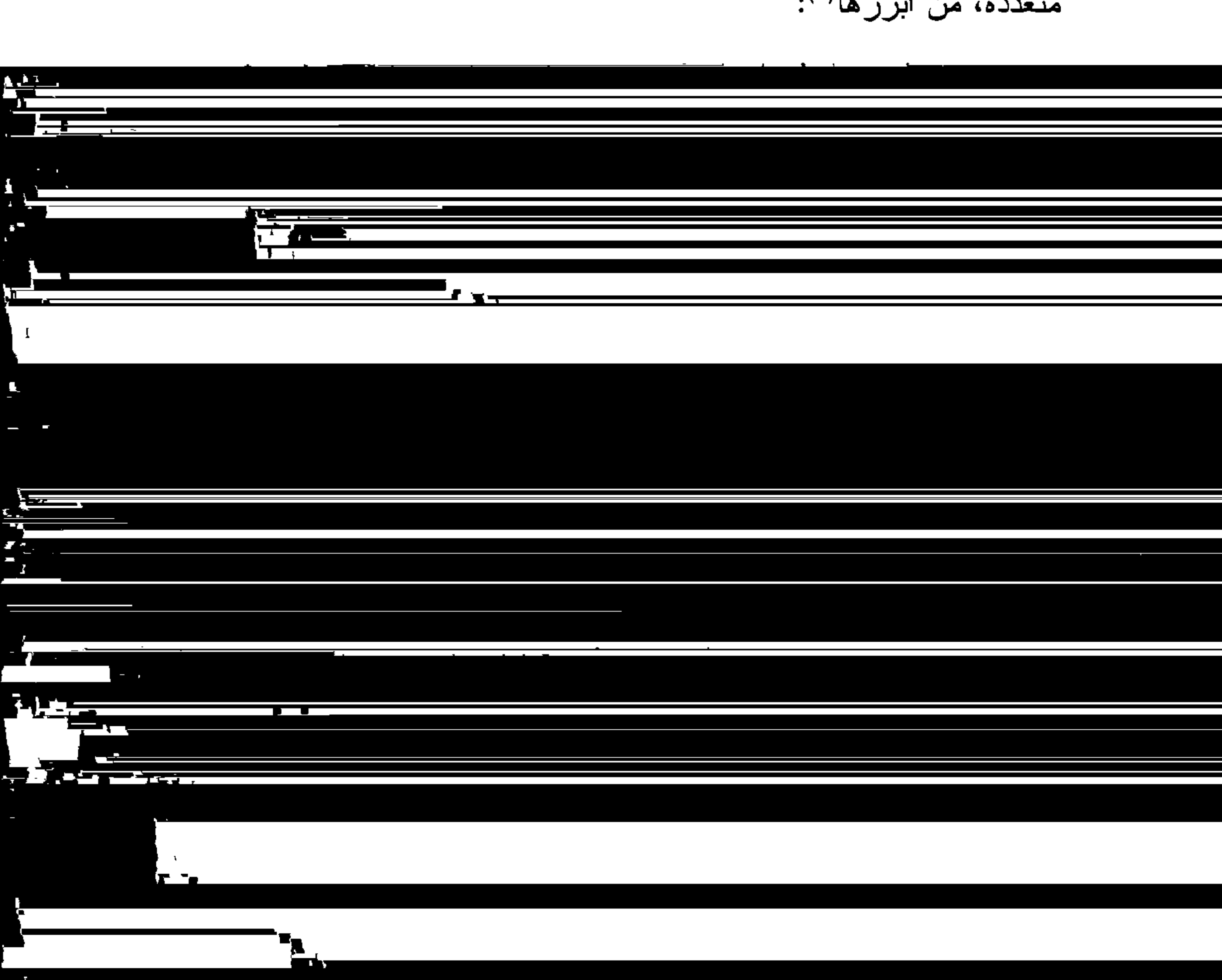
(١) د. أحمد جامع – علم المالية العامة ، مكتبة سيد عبد الله وهبة ، لسنة ١٩٦٥ ص٤٤ ، ٤٥.

ونفس المعنى د. السيد عبد المولى مرجع سابق - ص ٦٩، ٧٠.

الباب الثانى
تقسيم النفقات العامة[1]

لم يكن تقسيم النفقات العامة يشغل بال العديد من الكتاب الاقتصاديين فى ظل الدولة الحارسة حيث كانت النفقات العامة محدودة ومرتبطة أساسا بتقديم خدمات معينة لا تتجاوزها الدولة. فكانت النفقات من طبيعة واحدة إلا أنه مع تطور دور الدولة وخروجها من إطار الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظرا لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها. ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تقسيم هذه النفقات إلى أقسام متميزة ، مع ضرورة أن يكون معيار التقسيم قائما على أسس واضحة ومنطقية

وترجع أهمية تحديد هذه التقسيمات ، إلى كونها تخدم أغراضا متعددة، من أبرزها[2]:



نشاط وتطورات تلك التكلفة وأهميتها النسبية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى.

-تمكين المجلس النيابى والرأى العام من إجراء رقابة فعالة علـــى الجانب المالى لنشاط الدولة، بتقييد الحكومة بإنفاق المبالغ التى اعتمدهـــا البرلمان فى ذات الأوجه التى قررها وليس فى أوجه أخرى

وسوف ندرس تلك التقسيمات من الوجهة الاقتصادية التى تهمنا فى هذا المجال فى الفصل التالي

الفصل الأول
التقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة

يقصد بالتقسيمات العلمية والاقتصادية للنفقات العامة تلك التقسيمات التى تستند إلى معايير علمية ، تظهر فيها الطبيعة الاقتصادية بوضـــــوح شديد. وبالرغم من الصعوبات التى واجهت كتاب المالية العامة فى هــذا الصدد، إلا أنها تمثل أهمية كبيرة فى تحديد طبيعة الإنفاق العام وآثـــاره وأغراضه، الأمر الذى يساعد كثيراً فى إدارة الأموال العامة. أضف إلــى ذلك أنه يسهل من مهمة المحللين الماليين فى معرفة مقدار ما تنفقه الدولة على كل نشاط من أنشطتها، ومعرفة تطور هذا الإنفاق من فـــترة إلــى أخرى، وما إذا كان يتجه نحو الزيادة أو النقصـــان .ومــن ثـم يحـدد الإتجاهات الاقتصادية التى تتبناها الدولة فى كل فترة . وأخيراً فإن لـــهذا التقسيم أهمية كبيرة للسلطة التشريعية والرأى العام من حيث تمكينها مــن إجراء رقابة فعالة على الجانب المالى لنشاط الدولة(١).

ومن أهم التقسيمات العلمية والاقتصادية التى تستند إلـــى معــايير واضحة ودقيقة التقسيمات التالية:

المبحث الأول
تقسيم النفقات العامة من حيث الأغراض المباشرة لها

تنقسم النفقات العامة وفقاً للغرض منها،أو كمـــا يفضــل تســميتها "بالتقسيم الوظفيى" أى تبعاً لاختلاف وظائف الدولة، إلى ثـــلاث نفقـــات أساسية، هى:

أ-نفقات إدارية   ب- نفقات اجتماعية   ج-نفقات اقتصادية

أ- النفقات الإدارية

ويقصد بها النفقات التى تتعلق بسير المرافق العامة، واللازمة لقيام

---

(١) عادل حشيش ود. مصطفى رشدى، مرجع سابق. ص ١٥١

الدولة. وتشتمل هذه النفقات على نفقات الدفاع والأمن والعدالة والجهاز السياسى. وهى نفقات تواجه الاحتياجات العامة فى المجالات التقليدية والضرورية لحماية الأفراد داخلياً وخارجياً وتوفير العدالة فيما بينهم وتنظيم الشئون السياسية لهم .

ب- النفقات الاجتماعية:

وهى النفقات التى تتعلق بالأهداف والأغراض الاجتماعية للدولة والتى تتمثل فى الحاجات العامة التى تؤدى إلى التنمية الاجتماعية للأفراد، وذلك عن طريق تحقيق قدر من الثقافة والتعليم والصحة للأفراد، وتحقيق قدر من التضامن الاجتماعى عن طريق مساعدة بعض الأفراد أو الفئات التى توجد فى ظروف تستدعى المساندة (إعانة الأسر كبيرة العدد ذات الموارد المحدودة ، منح إعانة للعاطلين..)[١].

ويشمل هذا النوع من النفقات تلك المتعلقة بالتعليم والصحة والنقل والمواصلات والإسكان. وتعتبر النفقات على قطاع التعليم أهم بنود النفقات الاجتماعية نظراً لما يرتبط بها من قياس درجة تقدم المجتمع، فى كل من البلاد المتقدمة والنامية على السواء.ولذلك تخصص الدول ، عادة، الجزء الأكبر من الإنفاق العام فى البلاد المتقدمة على هذا القطاع بسبب ضخامة النفقات العامة على التعليم[٢]من ناحية،وعلى التأمينات الاجتماعية[٣] من ناحية أخرى .

---

(١) د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق، ص ٧٩

(٢) تشكل النفقات العامة على التعليم من ٤,٥ % إلى ٧% من الناتج المحلى الإجمالى فى البلدان الصناعية ، فى حين أنها تمثل من ٢,٥% إلى ٧,٥% من الناتج المحلى الإجمالى فى البلدان النامية ، وهى عموماً تزيد عن ١٠% من إجمالى النفقات فى الموازنة العامة للدولة

K-E Young Chu And Richard Hemming Public Expediture., Hand Book" . p.107.

(٣) تعتبر النفقات العامة على التأمينات الاجتماعية أعلى بنود الإنفاق العام على=

جـ- النفقات الاقتصادية:

ويقصد بها تلك النفقات التى تقوم بها الدولـــة لتحقيــق أغــراض اقتصادية بصورة أساسية. ويسمى هذا النـــوع مــن النفقــات بالنفقــات الاستثمارية، حيث تهدف الدولة من ورائها إلى زيادة الإنتـــاج القومـــى وخلق رؤوس الأموال الجديدة

وتشمل هذه النفقات كل ما ينفق على مشروعات الصناعة والقـــوى الكهربائية والرى والصرف. أضف إلى ذلك كافة الإعانات الاقتصاديـــة التى تمنحها الدولة للمشروعات العامة والخاصة.

ويمثل هذا النوع من النفقات أهمية كبيرة فى الدول النامية. ويرجع ذلك إلى أن الدولة تقوم بنفسها بعمليات التكوين الرأسمالى نظراً لكونـــها تحتاج إلى نفقات كبيرة ،من جهة، ولأنها لا تحقق عائداً مباشراً، من جهة أخرى. لذا فإن القطاع الخاص لا يقوى عليها ولا يرغب فى القيام بـــها. مثال ذلك الطرق ووسائل النقل والطاقة والرى والصرف وهـــى تمثـل مرافق البنية الأساسية. كما أن تحويل الهياكل الاقتصادية فى البلاد النامية (هيكل الإنتاج ، هيكل العمالة، هيكل التجارة الخارجية.. الخ) أصبح يمثل حاجة عامة: فقد ساد فى البلاد النامية هياكل يغلب عليها الطابع الزراعى لفترة طويلة إلا أنه مع التقدم والتطور الصناعى تحولت تلك الهياكل إلـــى هياكل يغلب عليها الطابع الصناعى ، والدولة وحدها هى التى تقوى على القيام بمثل هذا التحويل عن طريق الاستثمار العام

وقد استتبع هذا التحويل إلى كبر الوحدة الإنتاجية فـــى القطاعـــات الاقتصـــــادية مما يستلزم نفقات كبيرة، من جهة ،وتدبير وسائل التمويل

= الإطلاق فى البلاد الصناعية وخاصة بريطانيا ، إيطاليـــا، فرنســا ، ألمانيــا، السويد، الولايات المتحدة الأمريكية. بينما تحتل نسباً متواضعـــة فـــى البلـــدان العربية.

World Bank " World Development Report 1992 " p. 938

اللازمة لقيام هذه الوحدات الإنتاجية ،من جهة أخرى. وهو أمر يتطلـــب تدخل الدولة مباشرة نظراً لضعف مستوى الإدخار الفردى فـــى البـــلاد النامية وعدم وجود أسواق مالية تضمن حاجات التمويل.

وجدير بالذكر أن النفقات الخاصة بـــالمرافق الاقتصاديـــة،بســبب الاستثمارات، تمثل نسبة عالية،فى البلدان النامية ، تليها تلـــك الخاصـــة بالدفاع ثم التعليم فالتأمينات الاجتماعية والإسكان وأخيراً تلـــك المتعلقـــة بالصحة العامة.

ويوضح الجدول التالى بيان النفقات العامـــة فـــى بعـــض البلـــدان الصناعية المتقدمة وبعض البلدان النامية

المبحث الثاني

النفقات الحقيقية والنفقات التحويلية

يمكن أن تقسم النفقات العامة، وفقاً لمعيار استخدام القوة الشرائية أو نقلها ومدى تأثيرها على الدخل القومى،إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية.

ويقصد بالنفقات الحقيقية dépenses réelles و real expenditure، تلك النفقات التى تقوم بها الدولة مقابل الحصول على سلع أو خدمـــات أو رؤوس أموال إنتاجية، كالمرتبات وأثمان المواد والتوريدات والمـــــهمات اللازمة لسير المرافق العامة التقليدية والحديثة والنفقات الإســـتثمارية أو الرأسمالية .

فالإنفاق الحقيقى يتمثل فى استخدام الدولة للقوة الشرائية وينتج عنها حصولها على السلع والخدمات والقوة العاملة . فالإنفاق هنا يمثل المقـــابل أو ثمن الشراء الذى تدفعه الدولة للحصول عليها.

فالدولة هنا تحصل على مقابل للإنفاق كما تؤدى إلى زيادة الدخـــل القومى زيادة مباشرة فى الناتج القومى أى خلق إنتاج جديد.

	الدفاع		التعلم		الصحة		التأمينات		المرافق		أخرى		إجمالي النفقات	
	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠	١٩٧٢	١٩٩٠
أولا:البلدان المتقدمة														
-الولايات المتحدة	٣٢,٢	٢٣,١	٣,٢	١,٧	٨,٦	١٣,٥	٣٥,٣	٢٨,٢	١٠,٦	١٠.٢	١٠,١	٢٣,٨	١٩,٠	٢٤,٠
-بريطانيا	١٦,٧	١٢,٢	٢,٦	٣,٢	١٢,٢	١٤,٦	٢٦,٥	٣٤,٨	١١,١	٧,٤	٣٠,٨	٢٧,٩	٣٢,٠	٣٤,٨
-فرنسا	–	٦,٧	–	٦,٨	–	١٥,٢	–	٤٦,٤	–	٥,٤	–	١٩,٥	٣٢,٣	٤٣,٠
-ألمانيا	١٢,٤	٨,٣	١,٥	٠,٦	١٧,٥	١٩,٣	٢٦,٩	٤٨,٢	١١,٣	٨,٠	١٠,٤	١٥,٥	٢٤,٥	٢٩,٤
-إيطاليا	٦,٢	٣,٦	١٦,١	٨,٣	١٣,٥	١١,٣	٤٤,٨	٣٨,٦	١٨,٤	١١,٥	٠.٩	٢٦,٦	٢٩,٥	٤٨,٥
ثانيا:البلدان النامية														
-مصر	–	١٢,٧	–	١٣,٤	–	٢,٨	–	١٧,٨	–	٨,٢	–	٤٥,٣	–	
-السودان	٢٤,١	–	٩,٣	–	٥,٤	–	١,٤	–	١٠,٨	–	–	–	١٩,٢	٤٠,٢
-المغرب	١٢,٣	–	١٩,٢	–	٤,٨	–	٨,٤	–	٢٥,٦	–	٢٩,٧	–	–	–
-تونس	٤,٩	٦,٣	٣٠,٥	١٦,٣	٧,٤	٦,١	٨.٨	١٤,٤	٢٣,٣	٣١,٠	–	٢٥,٧	٢٣,١	٣٧,٢
-سوريا	١٧,٠	٤٠,٧	١١,٣	٨,٦	١,٤	١,٣	٣,٦	٣.٣	٣٩,٩	٣٠,٤	٦,٧	١٥,٧	٢٩,٠	٢٨,٠
-الأردن	٣٥,٥	٢٣,١	٩,٤	١٤,٢	٣,٨	٥,٨	١٠,٥	١١,٧	٢٦,٦	١٢,٩	١٦,٢	٣٢,٣	–	٣٩,٤
-الهند	٢٦,٢	١٧,٠	٢,٣	٢,٥	١,٥	١,٦	٣,٢	٦,٩	١٩,٩	٢٠,٨	٤٦,٩	٥١,٢	١٠,٥	١٨,٢
-تركيا	١٥,٥	١١,٧	١٨,١	١٩,٢	٣,٢	٣,٦	٣,١	٣,٦	٤٢,٠	١٧,٨	١٨,١	–	٢٢,٧	٢٤,٦
-المكسيك	٤,٥	٢,٤	١٦,٤	١٣,٨	٤.٩	١,٩	٢٥,٤	١٣,٠	٣٥,٨	١٣,٤	١٣٤	٥٥,٥	١١,٤	١٨,٤

World Bank " World Development Report 1992, p. 238

أما النفقات التحويلية transfer expenditure،depenses de transfert، فهى تلك التى لا يترتب عليها حصول الدولة على مقابل من سلع أو خدمات أو رؤوس أموال، بل بموجبها تقوم الدولة بتحويل جزء من الدخل القومى من الطبقات الاجتماعية مرتفعة الدخل إلى الطبقات الاجتماعية الأخرى محدودة الدخل .

فالإنفاق الناقل يؤدى إلى نقل القوة الشرائية من طائفة إلى أخرى ، مما يؤدى إلى زيادة القوة الشرائية لبعض الأفراد. وبمقتضى ذلك فأن النفقات التحويلية تنفقها الدولة دون اشتراط الحصول على مقابل لها فى صورة سلع وخدمات من المستفيدين منها. ومن ثم فإنها لا تؤدى إلى زيادة الدخل القومى بشكل مباشر.ومن أمثلتها الإعانات والمساعدات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، التى تمنحها أو تقدمها الدولة للأفراد أو المشروعات، ومساهمة الدولة فى نفقات التأمين الاجتماعى والمعاشات أى أن الدولة تهدف منها إعادة توزيع الدخل ولو بصورة جزئية لمصلحة هذه الفئات.

هذا ويهمنا بصفة خاصة ما يعد أهم صور الإنفاق الناقل وهى الإعانات Grants subventions،التى تمنحها الدولة للأفراد والمشروعات صراحة أو بمناسبة عملية شراء أو بيع تقوم بها هيئة عامة(١).

وفى إطار الإعانات يفرق بين **الإعانات الاجتماعية**(النفقات التحويلية الاجتماعية)وبين الإعانات الاقتصادية (النفقات التحويلية الاقتصادية) : فالأولى هى تلك التى تمنحها الدولة للأفراد استجابة لحاجة

---

(١) إذا قامت الدولة بشراء سلعة أو خدمة بثمن يزيد على الثمن الذى يدفع إذا ما كانت السلعة أو الخدمة تنتج فى سوق غير احتكارى كان مقدار الزيادة ممثلا لإعانة، كما إذا دفعت الدولة لمستخدميها أجورا أو مرتبات تزيد على ما يحصل عليه نفس النوع من العمل فى قطاع النشاط الخاص، كذلك إذا باعت الدولة سلعة أو خدمة بثمن لا يغطى نفقة الإنتاج فإن الفرق يمثل إعانة لمن يقومون بشراء السلعة أو الخدمة .أنظر د.محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٦٧.

فردية (الفقر أو وقوع الكارثة)، أو اجتماعياً (بقصد زيادة السكان في المجتمعات التي تشجع النسل، أو للهيئات الخاصة التي تقوم بخدمات اجتماعية كالنوادي والجمعيات).

أما الثانية فهي تلك **الإعانات الإقتصادية** (النفقات التحويلية الاقتصادية) التي تمنح من جانب الدولة لبعض المشروعات الخاصة والعامة بغرض خفض أثمانها رغبة في زيادة الاستهلاك، أو بغرض خفض إنتاجها رغبة في رفع معدلات أرباحها أو زيادة حجم إنتاجها. وقد تأخذ شكل الإعفاء من الضريبة (مثل الرسوم الجمركية أو الضريبة على أرقام الأعمال أو رسوم الدمغة) كإعانة غير مباشرة . وإن كانت في هذه الحالة الأخيرة تتعلق بجانب الإيرادات وليس بجانب الإنفاق العام.

وخلاصة القول أن الإعانات الاقتصادية تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية بحتة.

ويفرق في نطاق الإعانات الاقتصادية[١] ، بحسب الهدف من منح الإعانة، بين إعانات الاستغلال، وإعانات تحقيق التوازن ، وإعانات الإنشاء وإعانات التجارة الخارجية

١-إعانات الاستغلال : Les subventions d'exploitation:

وهي الإعانات التي يقصد منها الإبقاء على ثمن بعض المنتجات أقل من ثمن التكلفة بقصد تحقيق الاستقرار في الأثمان ولتفادي مخاطر التضخم. ومن أجل تحقيق ذلك، تمنح الإعانة في مرحلة معينة من مراحل دورة الإنتاج، بقصد وصول السلعة إلى يد المستهلك في المرحلة النهائية بثمن أقل من ثمن تكلفتها . ويترتب على ذلك حدوث تباين بين السعر الاقتصادي للسلعة ، والسعر الاجتماعي لها (السعر المدعوم) . فهي تعد

---

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٦٨ ، ٧٣

وأنظر أيضا د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق، ص ٨٨ ، ٩٣

إعانة غير مباشرة لمستهلكى هذه السلع ويكون مقدارها معلوماً مقدماً للمشروعات التى تتلقاها.

ومن أمثلتها الإعانات التى منحت فى فرنسا حتى عامى ١٩٤٨ – ١٩٤٩ بالنسبة لإنتاج الخبز واللحوم واللبن والسكر، وهى التى تمثل الموارد الغذائية الأساسية . وكذلك الإعانات التى كانت تشمل كافة المواد الغذائية فى إنجلترا حتى عام ١٩٥٣. ومثالها فى مصر الإعانة التى تمنح لإنتاج الخبز للإبقاء على ثمن الرغيف ثابتاً.

كذلك قد تمنح هذه الإعانات بغرض الإبقاء على ثمن المنتجات منخفضاً، بقصد تمكين صناعة معينة من مقاومة سياسية الإغراق[١] Dumping، التى تواجهها فى داخل السوق المحلية. وقد تمنح هذه الإعانات لبعض المنتجين، بغرض المحافظة على مستوى معين من الدخل، فتعطى الإعانة فى كل حالة يكون فيها ثمن السلعة فى السوق أقل من ثمن معين. وتقوم الدولة بدفع الفرق بين ثمن السوق المنخفض، والثمن المحدد الذى تريده، هذا الفرق يعد بمثابة إعانة يحصل عليها المنتج ضامناً بذلك ألا ينخفض دخله عن حد معين[٢].

٢-إعانات تحقيق التوازن[٣] les Subvention d'equilibre:

هى إعانات مباشرة، ويعرضها تمنح بعد تحديد نتيجة النشاط ،

---

(١) يقصد بسياسة الإغراق بيع السلعة المنتجة فى الأسواق الخارجية بثمن يقل عن نفقة إنتاجها، أو يقل عن أثمان السلع المماثلة أو البديلة فى تلك الأسواق أو يقل عن الثمن الذى تباع به فى السوق الداخلى. والغرض من الإغراق هو كسب الأسواق الخارجية بالقضاء على كل منافسة محتملة

أنظر د. فؤاد مرسى ،دروس فى العلاقات الاقتصادية الدولية ، دار الطالب بالإسكندرية، الطبعة الأولى ١٩٥٥، ص ١٠٦

(٢) أوضح مثال لذلك ما تمنحه الدولة من إعانات للمزارعين فى الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا، وفرنسا .د. محمد دويدار هامش (١) ص ٧٠ ، مرجع سابق.

(٣) وتسمى هذه الإعانات فى مصر بإعانة سد العجز الذى تحصل عليها هيئة السكك الحديدية ، وهيئة نقل الركاب بكل من القاهرة والإسكندرية إذ تحصل على معظم هذا الدعم.

بهدف تغطية بعض أو كل العجز الذى قد يعترض سير أحد المشــروعات ذات الفائدة العامة ويعرضها للخطر. مثال ذلك الإعانة التى تمنح لشركات الملاحة أو الطيران أو السكك الحديدية .

هذه الإعانة لا يجب أن تدخل ، كقاعدة عامة، فى الحســاب عنـد تحديد ثمن البيع

حقيقة أنه يمكن القول إن الإعانة التى تعطى سنوياً وبصفة منظمــة (هيئة السكك الحديدية مثلاً) تلعب بالضرورة دوراً غير بسيط فى تحديــد ثمن البيع، إذ تيقن للهيئة أو للمشروع الذى يتلقى الإعانــة مــن إمكــان الاعتماد عليها فى تغطية العجز الاجتماعى هو الذى يمكن مــن الإبقــاء على ثمن البيع أقل من ثمن التكلفة . أى أنها تؤثر فى ثمن البيع بطريقــة غير مباشرة .

كذلك قد تعطى هذه الإعانات بغرض تمكين بعض المشروعات من الانتقال من منطقة أو صناعة تعمل فيها بخسارة إلى منطقة أو صناعـــة أخرى تستطيع أن تحقق فيها أرباحاً. مثال ذلك الإعانـــات التـــى تمنــح لمشروعات استخراج الفحم، فى كل من بريطانيا وفرنسا، وللتحول إلـــى أنشطة اقتصادية أخرى.

٣-إعانات التجهيز Les subventions d'equipement :

تمنح الدولة هذا النوع من الإعانات لتمكين المشروع مـــن تغطيــة نفقات التجهيز، أو لإضافة أصول ثابتة للتوسع فى الإنتاج، أو لتعويض ما استهلك من وسائل الإنتاج.

وتتم هذه الإعانات أما عن طريق تقديم رأس المال مجاناً أو عـــن طريق إقراضه للمشروع بسعر فائدة منخفضة أو بشروط دفـــع ميســرة (القروض طويلة الأجل الخ).

ويكمن دورها فى تكملة مدخرات المشروع لتمكينه من تمـــويـــل

الاستثمارات[١]، التى تعتبرها الدولة ضرورية من وجهة نظر الاقتصاد القومى فى مجموعه وتقع فى ذات الوقت فى نطاق النشاط الفردى.

وفى مصر يأخذ هذا النوع غالبا صورة إنشاء المشروعات العامة، حيث تقدم الميزانية العامة للدولة كل أو معظم الاستثمارات اللازمة لتكوين رؤوس أموال المشروعات الجديدة. ونظراً لاستقلال الشخصية القانونية للمشروع، أو المؤسسة الاقتصادية التى يتبعها المشروع، فإنهما يتحملان فوائد عن المبلغ الذى قدمته الخزانة. وتحول هذه الفوائد سنوياً إلى الخزانة العامة، وذلك بالإضافة إلى جزء من الفائض الإنتاجى للمشروع عند دخول هذا الأخير المرحلة الإنتاجية

ويعتبر كذلك من إعانات الإنشاء الإعانات التى تمنح للعائلات بقصد تشجيعهم على بناء مساكن خاصة

والأصل العام، هو عدم قيام علاقة مباشرة بين هذا النوع من الإعانات وبين ثمن التكلفة وثمن البيع ،بل هى لاتتوقف على نتيجة النشاط الذى تقوم به الوحدة التى تحصل على الإعانة، لكونها تعطى فى مرحلة الإنشاء، وقبل البدء فى المرحلة الإنتاجية . ولكن إذا كانت الإعانة من الفاعلية بحيث يكون من شأنها تقليل الوقت اللازم لقيام المشروع أو وصوله إلى الحجم الأمثل ، فإنها يمكن أن تؤدى بطريق غير مباشر ، ولكن فى مرحلة لاحقة ، إلى خفض نفقة الإنتاج وبالتالى إلى خفض ثمن بيع المنتجات.

٤-إعانات التجارة الخارجية :

ويتعلق هذا النوع من الإعانات بالتجارة الخارجية التى تتمثل أساسا

---

(١) أنظر فى الإعانات التى تمنح للأنواع المختلفة من الاستثمارات:

A. Dumoulin Le Support doctrinal ét théorique des Subventions publiques aux investissements des entreprises. Reveue de Science Financiére. No. 3 juillet .Septembre . 1967. p. 523-563.

فى نمط الاستيراد والتصدير أو حجمه أو التوزيع الجغرافى له. والغرض من تقرير هذه الإعانات. هو تحقيق آثار تتعلق بالاقتصاد القومـــى فـــى مجمله. وعادة ما تتم فى صورة تشجيع نوع معين مـــن الصـــادرات، أو تشجيع استيراد نوع معين من السلع أو الخدمات، لأنه يعتبر مـــن الســـلع الإنتاجية الأساسية (مواد أولية)أو لكونه من السلع الاستهلاكية الضرورية.

وبعد أن استعرضنا الصور المختلفة للنفقات التحويلية المتمثلة فـــى شكل إعانات اقتصادية ، فيجدر بنا القول أن النفقات الحقيقية تعد نفقـــات منتجة على عكس النفقات التحويلية التى تعتبر نفقات غـــير منتجـــة أو نفقات موزعة . ويرتكز جوهر التفرقة بينهما على معايير ثلاثـــة عامـــة هى: المقابل- الزيادة المباشرة فى الناتج القومى-واستخدام القوة الشرائية أو نقلها.

المبحث الثالث
النفقات العادية أو غير العادية
(النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية)

جرى العرف الاقتصادى على تقسيم النفقات من حيـــث تكرارهـــا الدورى إلى نوعين نفقات عادية ونفقات غير عادية

ويقصد بالنفقات العادية dépenses ordinaires تلك التى تتكرر بصورة دورية منتظمة فى ميزانية الدولة، أى كل سنة مالية. ومن أمثلتها مرتبات العاملين، وأثمان الأدوات اللازمة لسير المرافق العامة، ونفقـــات تحصيل الضرائب وغيرها. والمقصود بالتكرار هنا ليس تكرار كميتها أو حجمها، ولكن تكرار نوعها فى كل ميزانية حتى لو اختلف مقدارها مـــن وقت لآخر.

أما النفقات غير العادية dépenses extraordinaires فهى تلـــك التى لا تتكرر بصورة دورية منتظمة فى ميزانية الدولة، ولكـــن تدعـــو الحاجة إليها. مثل نفقات مكافحة وباء طارئ، أو إصلاح ما خلفته كوارث

طبيعية، أو نفقات حرب.. الخ

وإذ كان تسديد النفقات العادية يتم من إيرادات عادية، فإن النفقات غير العادية تسدد من إيرادات غير عادية كالقروض. وهنا مكمن الخطر، حيث أنه قد يحدث في بعض الأحيان أن تسئ السلطات المالية في الدولة استخدام النفقات غير العادية ، ويظهر ذلك عادة عندما يحدث عدم توازن أو عجز في ميزانية الدولة ، فتعمد إلى تجنيب بعض النفقات واعتبارها غير عادية لكي يتم الوفاء بها عن طريق القروض بدلا من الضرائب ، وبذلك تظهر الميزانية متوازنة.ولذلك يجب عدم التوسع في تعريف ما يعتبر غير عادي من النفقات

أضف إلى ذلك أن القروض والإصدار النقدى التى يمكن اللجوء إليها لتغطية النفقات غير العادية لم تعد إيرادات غير عادية،بسبب ازدياد لجوء الدولة إليها فى نطاق السياسة المالية، بحيث أصبحت، مع كثرة اللجوء إليها من الإيرادات العامة العادية

ونتيجة لذلك فإن الفكر المالى الحديث قد اتجه إلى التمييز بين نوعين من النفقات: النفقات الجارية dépenses courantes،وتسمى أيضا بالنفقات التسييرية وهى تلك اللازمة لتسيير المرافق العامة وإشباع الحاجات العامة. أى أنها تواجه النفقات العادية وهى لا تسهم فى زيادة رؤوس الأموال العينية للجماعة والنفقات الرأسمالية dépenses en capital،وتسمى أيضا بالنفقات الاستثمارية، وهى تلك المتعلقة بالثروة القومية. مثل نفقات إنشاء المشروعات الجديدة من مدن جديدة وطرق وسكك حديدية فهى تخصص لتكوين رؤوس الأموال العينية فى المجتمع ومن ثم فهى نفقات تقابل النفقات غير العادية

ويتلافى التقسيم الجديد للنفقات الانتقادات التى يمكن أن نوجه للتقسيم التقليدى للنفقات العادية وغير العادية

المبحث الرابع
النفقات القومية والنفقات المحلية

يستند تقسيم النفقات إلى قومية ومحلية إلى معيار نطـــاق ســـريان النفقة العامة، ومدى استفادة أفراد المجتمع منها.

فالنفقات القومية dépenses nationales ، أو المركزية، هى تلـــك التى ترد فى ميزانية الدولة وتتولى الحكومة الاتحادية أو المركزية القيـــام بها. مثل نفقة الدفاع والقضاء والأمن. فهى نفقات ذات طابع قومى.

أم النفقات المحلية dépenses locales ،أو الإقليمية ،فهى تلك التـــى تقوم بها الولايات، أو مجالس الحكم المحلى كمجالس المحافظات والمـــدن والقرى، وترد فى ميزانية هذه الهيئات مثل توزيـــع المـــاء والكـــهرباء والمواصلات داخل الإقليم أو المدينة

ومما هو جدير بالذكر أنه عادة ما تحتاج النفقات المحلية إلى رقابـة مباشرة ودقيقة حيث لا يتاح للحكومة المركزية القيام بها بطريقة فعالـــة. وكذلك الحال بالنسبة للنفقات التى تتعلق بظروف وعادات كـــل إقليـــم أو مدينة على وجه الخصوص

الباب الثالث
قواعد الإنفاق العام

أن تحديد الإنفاق العام للدولة يتم وفقا لأسس وضوابط معينة يجب عدم تجاوزها، وذلك حتى يحقق الهدف المرجو منه وهو إشباع الحاجات العامة .

ومما هو جدير بالذكر أن تلك القواعد تتأثر بشكل كبير بالفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدولة . بمعنى آخر، أنه كلما تقلص دور الدولة بشأن التدخل فى الأنشطة الاقتصادية المختلفة واقتربت من دور الدولة الحارسة، فإن الإنفاق العام يتحدد بالقدر اللازم فقط للقيام بدورها المتعلق بسير المرافق العامة وبعض الأنشطة التى يعجز الأفراد عن القيام بها وهو ما أطلق عليه حياد المالية العامة أو حياد النفقة العامة. حيث لم تعد النفقة تستخدم فى تحقيق أى من الأغراض الاقتصادية والاجتماعية . ولقد ساد هذا الوضع خلال القرنين الثامن عشر والتاسع عشر. وترتب على ذلك أن قل حجم الإنفاق العام للدولة.

ولقد تغير الوضع بعد تدخل الدولة بشكل كبير فى الحياة الاقتصادية فى بداية القرن العشرين، مما أدى إلى زيادة وتنوع النفقات العامة على نحو استتبع وجود ضوابط ومحددات للإنفاق العام لكى يحقق الغرض منه.

ولا يخفى على الفطنة أن سيادة ظاهرة الخصخصة ، فى الآونة الأخيرة، على المستوى العالمى ظاهرة لكثير من القطاعات من شأنها أن تؤدى إلى العودة مرة أخرى إلى الدولة الحارسة التى يقتصر نشاطها على القيام بالأنشطة العامة والضرورية وما يخلفه ذلك من انعكاسات على النفقات العامة:

وسنتعرض إلى دراسة ضوابط الانفاق العام وحدود هذا الإنفـــــاق وظاهرة تزايد النفقات العامة كل فى فصل على حدة على النحو التالى:

الفصل الأول : ضوابط الإنفاق العام.

الفصل الثانى : حدود الإنفاق العام.

الفصل الثالث : ظاهرة تزايد النفقات العامة.

الفـــصـــــل الأول
ضوابط الإنفاق العام

لكى يحقق الإنفاق العام الآثار المنشودة منه من إشـــباع للحاجـــات العامة، فإن هذا يستلزم تحقيق أمرين فى غاية الأهمية أولـــهما تحقيـــق أكبر قدر ممكن من المنفعة ، وثانيهما أن يتم ذلك عن طريق أكبر قـــدر من الاقتصاد فى النفقات. ولابد أن ندخل فى اعتبارنا ضــــرورة وجـــود أساليب وصور للرقابة المختلفة التى تضمن توجيه النفقات العامـــة إلـــى أوجه المنفعة دون إسراف أو تبذير.

وإذا تم مراعاة هذه الضوابط فإننا نكون قد وصلنا إلى الإنفاق العام الرشيد أو الحجم الأمثل اقتصادياً للإنفاق العام.

وسندرس هذه الضوابط على التوالى :

١-ضابط المنفعة :

يقصد بضابط المنفعة أن يكون الغرض من الإنفاق العام دائما، فـــى ذهن القائمين به، تحقيق أكبر منفعة ممكنة . ويعتبر هذا الضابط قديم فـــى الفكر الاقتصادى ومحل اتفاق بين الكتاب سواء التقليديين أو المحدثين.

وضابط المنفعة أمر منطقي،إذ لا يمكن تـــبرير النفقـــة العامـــة إلا بمقدار المنافع التى تترتب عليها. وبذلك فإن تدخل الدولة بالإنفاق العـــام فى مجال معين دون منفعة تعود على الأفراد من هذه النفقة يعنى أن هـــذا الإنفاق لا مبرر له.

ويقصد بتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة ألا توجه النفقة العامـــة للمصالح الخاصة لبعض الأفراد أو لبعض فئات المجتمـــع دون البعـــض الآخر،يتمتعون به من نفوذ سياسى أو اقتصادى أو اجتماعى. كما يعنـــى أيضا أن ينظر إلى المرافق العامة نظرة إجمالية شاملة لتقدير حاجـــات كل مرفق وكل وجه من أوجه الإنفاق، فى ضـــوء احتياجـــات المرافـــق

وأوجه الإنفاق الأخرى. كما يلزم، أيضا، أن توزع مبالغ النفقات العامة بحيث تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كل وجه من أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية في الأوجه الأخرى،من جهة، وان تكون المنفعة المترتبة على النفقة الحدية في كافة أوجه الإنفاق مساوية للمنفعة المترتبة على النفقة الحدية للدخل المتبقى فى يد الأفراد بعد دفع التكاليف العامة ، كالضرائب ،من جهة أخرى. وهذا يعد تطبيقا لقاعدة توازن المستهلك.

وفكرة المنفعة العامة وتحديدها تثير مشكلة وضع ضابط دقيق لتحديدها،خاصة إذا ما أخذنا فى الاعتبار أن للنفقات أثارا متعددة اقتصادية وغير اقتصادية، ظاهرة وغير ظاهرة، مباشرة وغير مباشرة ، حاضرة ومستقبلة، مما يتعذر معه قياسها على وجه الدقة. وإن كان من الممكن الاسترشاد بعاملين فى هذا الصدد:

العامل الأول: مقدار الدخل النسبى ، أى نصيب كل فرد من الدخل القومى. **والعامل الثانى** طريقة توزيع الدخل القومى على الأفراد.

ومما هو جدير بالذكر أنه كلما زاد مقدار الدخل النسبى وقل التباين بين دخول الأفراد كلما أدى ذلك إلى تحقيق رفاهية الأفراد. وينبغى لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية أن تتجه سياسة الدولة فى الحصول على إيرادها وفى إنفاقه نحو العمل على زيادة الدخل القومى، وتقليل التباين بين دخول الأفراد. وزيادة الدخل القومى تكون بالعمل على تحسين الإنتاج بزيادة القوى المنتجة، من جهة، وتنظيم الإنتاج، من جهة أخرى. أما تقليل التباين بين دخول الأفراد فيكون بنقل القوى الشرائية من الأشخاص الذين تقل عندهم منعتها الحدية، إلى الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة (أى من جانب أصحاب الدخول المرتفعة إلى أصحاب الدخول المحدودة) وتقليل التباين بين دخل نفس الأشخاص (محدودى الدخل) فى الأوقات المختلفه لكى يتحقق الاستقرار للمجتمع بمختلف طبقاته.

وبصورة عامه أن الحكم على مدى توافر المنفعة العامة فى النفقة العامة، يمكن أن يتم بالنظر إلى اعتبارات عملية معينة، على أن تراعى هذه الاعتبارات درجة التطور الاقتصادى التى يشهدها كل مجتمع على حدة.

٢-ضابط الاقتصاد فى النفقات:

يرتبط هذا العامل بعامل المنفعة . فمن البدهى أن المنفعة تزيد كلما قلت النفقات إلى أدنى حد ممكن. ولذا فيجب على القائمين بالإنفاق العام تجنب أى تبذير أو إسراف، لأن فى ذلك ضياعا لمبالغ كبيرة دون أن يترتب عليها أى منفعة. أضف إلى ذلك إلى أن الإسراف والتبذير من جانب الإدارة المالية فى الدولة يؤدى إلى زعزعة الثقة فيها ويبرر محاولات المكلفين والممولين فى التهرب من أداء الضريبة.

وفى عبارة موجزة يعني هذا الضابط استخدام أقل نفقة ممكنة لأداء نفس الخدمة أو الخدمات" (١).

ومظاهر التبذير والإسراف المالى العام متعددة فى كل دول العالم، وعلى وجه الخصوص فى الدول النامية بسبب انخفاض كفاءة الرقابة السياسية بصورة خاصة. وتتمثل تلك المظاهر فى دفع مرتبات وأجور الموظفين زائدين على الحاجة ، التسيب فى مشتريات الحكومة وتوريداتها، عدم إتباع الطرق التجارية فى شراء وبيع ما تحتاج الحكومة إلى شرائه أو بيعه، استئجار المبانى والسيارات بدلاً من شرائها، وغير ذلك من مظاهر الإسراف . ولهذا فإن الحاجة تدعو إلى ضبط النفقات العامة فى شتى القطاعات على أسس معينة تتمثل فى مراعاة الحاجات الحقيقية الفعلية، بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية تماماً، وبالقدر اللازم،فقط، لتحقيق المنافع الجماعية العامة. هذا فضلا عما يمكن أن تؤديه أجهزة الإعلام والرقابة المختلفة من أدوار هامة فى إيجاد

---

(١) د محمود الباز، مرجع سابق، ص ١٢٥

رقابة فعالة وحازمة على عمليات الإنفاق الحكومى بما يضمن توجيه النفقات العالمة إلى الأوجه النافعة[1].

والرقابة على الإنفاق العام يمكن أن تمارسها ثلاث جهات هى الإدارة ، الهيئات السياسية وجهات أخرى مستقلة ومتخصصة. وبذلك فالرقابة تأخذ أشكالاً ثلاثة :

١- **الرقابة الإدارية** : وهى الرقابة التى تتولاها وزارة المالية على باقى المصالح الحكومية بواسطة المراقبين والموظفين الحسابيين العاملين فى مختلف الوزارات والمصالح والهيئات. وتنحصر مهمتهم فى عدم السماح بصرف أى مبلغ إلا إذا كان فى وجه وارد فى الميزانية العامة وفى حدود الاعتماد المقرر له. فالرقابة الإدارية هنا رقابة سابقة على الإنفاق." Contrôle à priori "

وفى واقع الأمر، أن هذا النوع من الرقابة لا يكون ذا فاعلية بصدد ترشيد الإنفاق، إذ هى رقابة من الإدارة على نفسها وفقاً للقواعد والضوابط التى تضعها الإدارة نفسها. ومن ثم فلا تمثل أى ضغط لحجم الإنفاق العام نفسه حيث غالباً لا تميل الإدارة إلى تقييد حريتها

٢-**الرقابة السياسية(البرلمانية)** : وهى الرقابة التى تمارسها السلطات النيابية والتشريعية .ودور البرلمان لا يقتصر على الرقابة فى تنفيذ الاعتمادات المقررة فى الميزانية ، بل يمتد أيضا يمتد ليشمل حجم الإنفاق العام وتخصيصه . ويرجع ذلك إلى حق البرلمان فى السؤال والاستجواب والتحقيق وسحب الثقة من الوزير أو الوزارة كلها وحق طلب البيانات والوثائق عن سير التنفيذ ، وحق فحص الحسابات الختامية وإقرارها وحق إقرار أو رفض الاعتمادات الإضافية . وتظهر هذه الرقابة بصورة واضحة عند اعتماد الميزانية وعند اعتماد الحساب الختامى .

---

(١) د. عادل حشيش ود. مصطفى رشدى، مرجع سابق ، ص ١٥٩ ، ١٦٠

وهذا النوع من الرقابة ، على الرغم من أهميته، قد يكــــون قليـــل الفاعلية ، خاصة فى الدول النامية، حيث يلجأ البرلمـــان إلـــى منـــاصرة الإدارة حتى ولو كانت مخطئة.

٣- الرقابة المحاسبية المستقلة: وهى التى تقـــوم بـــها أجـــهزة متخصصة مهمتها الأساسية الرقابة على أوجه الإنفـــاق العـــام بصـــورة خاصة، وتتولى التأكد من أن جميع عمليات الإنفاق قد تمت على الوجـــه القانونى، وفى حدود قانون الميزانية والقواعد المالية السارية. وقد تكـون هذه الرقابة سابقة لعملية صرف النفقات أو لاحقة عليها . ويتولـــى هـــذا النوع من الرقابة فى مصر الجهاز المركزى للمحاســبات وفـــى فرنســا محكمة المحاسبات "Cour des comptes"

ومما لا شك فيه أن هذا النوع من الرقابة يعتبر أكثر فاعلية نظـــراً لتخصص القائمين به،وتوفر إمكانيات المتابعة والتحليل والحق فى الرقابة السابقة واللاحقة وحق وقف المخالفات والأخطاء المالية وإبداء الرأى فـــى الإجراءات التى يتعين اتخاذها لتصحيح المسار

الفـــصل الثانى
حدود الإنفاق العام

يثير هذا الموضوع مشكلة على جانب كبير من الأهمية تتمثل فـــى تحديد النسبة التى تستقطع من الدخل القومى لتوجيهها إلى الإنفاق العـــام بحيث لا يجوز للدولة أن تتخطاها . وبتعبير آخر هل هنـــاك حـــدود لا يجوز تجاوزها بأى شكل من الأشكال عند تحديد النفقات العامـــة؟ وهـــل هناك حجم أمثل له؟.

لقد استقر الفكر التقليدى، لفترة من الزمـــن، علـــى تحديـــد نســـبة معينة(١٠% أو ١٥%) من الدخل القومى توجه للإنفاق العام لا يجـــوز تجاوزها

وحقيقة الأمر ،أن هذا الفكر اصبح غير ذى جـــدوى فـــى الوقـــت الحالى نظرا لجمود هذا الرأى، من جهة، وتجاهله للعديد من الظـــروف المذهبية الاقتصادية والمالية التى تميز الاقتصاد القومى لدولة معينة،والتى قد تختلف من فترة لأخرى فى الدولة ذاتها ، من جهة أخرى.

فالعوامل المذهبية أو الأيديولوجية، السائدة فى دولة معنية، تعنى أنه إذا كان الســـائد فـــى دولـــة مـــا **الأيديولوجيـــة الفرديـــة** Idéologie individualiste فإن حجم النفقات العامة وتنوعها يقل بالنسبة إلى الدخـــل القومى . وتبرير ذلك أن دور الدولة، فى ظل هذه الأيديولوجية، يقتصـــر على قيامها بوظائفها التقليدية وبالأنشطة التى يعرف عنها النشاط الخاص (الدولة الحارسة) أما ما عدا ذلك من أنشطة فمتروك لحرية الأفراد.

أما فى ظل **الأيديولوجية التدخلية** Idéologie interventionnniste يتمثل دور الدولة فى التدخل فى العديد من الأنشطة الاقتصادية، التى كان من الممكن أن يقوم بها النشاط الخاص، كاستغلال بعـــض المشـــروعات الإنتاجية ومحاربة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية والعمل على ثبـــات قيمة النقود وتقديم الخدمات المجانية... الخ . ويترتب على ذلـــك زيـــادة

حجم النفقات العامة لمواجهة الزيادة فى الأنشطة التى تقوم بها الدولة بالإضافة إلى زيادة تنوعها

وأخيرا فى ظل الأيديولوجية الجماعية Idéologie collectiviste حيث تقوم الدولة بمعظم الأنشطة الاقتصادية وتملك الجماعة لأدوات الإنتاج بالإضافة إلى قيامها بدورها التقليدى، فإن حجم النفقات العامة يزيد بشكل كبير وترتفع نسبتها إلى الحد الذى تكاد تتطابق فيه مع الدخل القومى ذاته ، وتتعدد أنواع هذه النفقات بقدر حاجات الأفراد بالإضافة إلى حاجات الدولة ذاتها.وتظهر هذه الأيديولوجية فى ظل الدولة المنتجة أى ذات النمط الاشتراكى.

وتؤثر العوامل والظروف الاقتصادية التى يمر بها الاقتصاد القومى فى حجم النفقات العامة وحدودها. حيث أن هناك علاقة حتمية بين النفقات العامة وبين المستوى العام للنشاط الاقتصادى الذى يظهر من خلال حالة العمالة والدخل القومى والمستوى العام للأسعار ومدى تأثر كل منها بمستوى الطلب الفعلى . فالإنفاق العام أصبح الآن من أهم الوسائل التى تستخدم فى إحداث التوازن الاقتصادى والاجتماعى وفى التأثير على حجم الطلب الكلى الفعلى، وبالتالى على مستوى الاقتصاد العام فى جملته. ومن ثم يمكن أن يتحدد حجم الإنفاق العام بالقدر الذى يحقق الاستقرار الاقتصادى القائم على توازن الإنتاج مع الطلب الكلى (الاستهلاكى والاستثمارى).

ويظهر ذلك جليا فى اقتصاد الدول الرأسمالية: ففى أوقات الكساد تزداد النفقات العامة وذلك لخلق زيادة فى الطلب الكلى الفعلى والوصول بالاقتصاد القومى إلى مستوى العمالة الكاملة. ويحدث العكس فى أوقات الرخاء، حيث تقل النفقات العامة لتجنب الارتفاع التضخمى فى الأسعار وتدهور قيمة النقود نظرا لوصول الاقتصاد القومى إلى مستوى العمالة الكاملة .

بينما فى ظل اقتصاديات الدول النامية- التى تتصف بعدم مرونـــه الجهاز الإنتاجي بسبب عدم استجابة بعض عوامل الإنتاج للزيـــادة فـــى الطلب – يتحتم ألا تزيد النفقات العامة عن حد معين،وإلا ترتب على ذلك بدء ظهور ارتفاع تضخمي فى الأسعار وتدهور قيمة النقود.ويظهر هـــذا الارتفاع والتدهور حتى قبل وصول الاقتصاد إلى مرحلة العمالة الكاملـــة بالنسبة لبعض عناصر الإنتاج كالعمل غير الفنـــى والمـــوارد الطبيعيـــة المتاحة، مما يعرض اقتصايات هذه الدول للخطر. وبذلك فإن الإنفاق العام وحدوده وتستهدف فى الدول المتقدمة والمتخلفة تطبيـــق سياســـة ماليـــة واقتصادية معينة كل حسب درجة تقدمها[(١)].

أما العوامل المالية فيقصد بها أن حدود النفقات العامـــة لابـــد وأن ترتبط بقدرة الدولة على توفير الإيرادات العامة الكافيـــة لتغطيـــة هـــذه النفقات.

وعلى الرغم من مرونة موارد الدولة وقابليتها للزيادة، إلا أن هـــذا لا يتم بصورة مطلقة بل يخضع لحدود معينة وإلا كانت النتائج الاقتصادية بالغة الخطورة.

فزيادة الضرائب (كمصدر هام للإيرادات العامة) يخضع لدراســـات واسعة، من جهة ،بالإضافة إلى ما يحتاج إليه من فترة زمنية يتقبل فيـــها المكلفون بها هذه الزيادة من جهة أخرى. وألا ترتب على ذلك آثار سلبية فى غاية الخطورة (التهرب الضريبى) على مختلف النشاط الاقتصـــادى. كذلك الحال بالنسبة لمصادر الإيرادات الأخـــرى كـــالإصدار النقـــدى أو القروض.

---

(١) د. أحمد جامع ،مرجع سابق ص ٧١،

وكذلك د. عادل حشيش د. مصطفى رشدى ، مرجع سابق ص ١٦٤.

الفصل الثالث
ظاهرة تزايد النفقات العامة

من أهم الظواهر الاقتصادية التى استرعت انتباه الاقتصاديين هـى ظاهرة تزايد النفقات العامة مع زيادة الدخل القومى،أى أن العلاقة بينهما علاقة طردية بحتة،بغض النظر عن درجة نمو الدولة الاقتصادى أو الفلسفة الأيديولوجية السائدة فيها.

وأول من لفت الانتباه إلى هذه الظاهرة هو الاقتصادى الألمانى فاجنر A. Wagner ،. بعد أن قام بدراسة متعلقة بالنفقات العامة وتزايدها، ترتب عليها الاستنتاج بوجود اتجاه عام نحو ازدياد نشاط الدولة المالى مع التطور الاقتصادى للجماعة.وصاغ ذلك فى قانون اقتصادى سمى باسمه مؤداه " أنه كلما حقق مجتمع معين معدلا من النمو الاقتصادى فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة المالى وبالتالى زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة فى نصيب الفرد من الناتج القومى ".

وقد فرق فاجنر فى هذا الخصوص بين وظائف ثلاثة للدولة[١]

الأولى : وظيفتها التقليدية المتعلقة بالدفاع والأمن. وقد ارجع تزايد النفقات العامة فى ذلك إلى اتجاه الدولة إلى الأخذ بمركزية الإدارة من ناحية ،وإلى التوسع فى استخدام الآلات وقمع الاضطرابات الداخلية نتيجة لتعقد الحياة الاقتصادية ،من ناحية أخرى **الثانية**: المتعلقة بوظيفتها الإنتاجية. فمع تزايد التقدم الفنى وإمكانية الأخذ بنظام المؤسسات، بدلا من الشركات المساهمة، تتزايد النفقات العامة نتيجة تزايد الوظيفة الإنتاجية للدولة. وأخيراً **الوظيفة الثالثة** : وتتعلق بالناحية الاجتماعية. وقد ارجع

---

(1)A,T. Peacock and J. Wiesman : " Determinate of Government Expenditure in "Public Expenditure analysis " Edit by B.S.Sahi, Rotterdam Univetsity, Press , 1972 , pp.(167-170).

د. عبد الهادى النجار، مبادئ الاقتصاد المالى، دار النهضة العربية ١٩٨٨، ص ٧٢:٧٣

"فاجنر" تزايد النفقات العامة إلى الرغبة فى القضاء على الاحتكارات الصغيرة التى تؤدى إلى عدم الاستقرار الاقتصادى والاجتماعى، وعدم استفادة كافة الطوائف الاجتماعية من نتائج النمو الاقتصادى.

وبادئ ذى بدء لابد أن نوضح أن الزيادة فى النفقات العامة لا تعنى زيادة المنفعة العامة المترتبة عليها بصورة حتمية ، كما أنها لا تؤدى حتماً إلى زيادة التكاليف العامة على الأفراد. فقد ترجع هذه الزيادة إلى أسباب ظاهرية بمعنى زيادة فى رقم النفقات العامة دون زيادة فى المنفعة الحقيقية للخدمات العامة أو زيادة فى عبء التكاليف العامة . وهنا تعتبر زيادة النفقات العامة زيادة ظاهرية .

أما الزيادة الحقيقية للنفقات العامة، فهى تعنى حتماً زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات وزيادة عبء التكاليف العامة بنسبة معينة. ويدل ذلك غالباً على ازدياد تدخل الدولة فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية .

وقد حاول الاقتصاديون تفسير هذه الظاهرة والوقوف على أسبابها سواء كانت أسبابا ظاهرية أو أسباباً حقيقية . وسنتناول فيما يلى شرح هذه الأسباب على التوالى فى المباحث الآتية:

المبحث الأول

الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة

ترجع الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة إلى ثلاثة عوامل رئيسية

١-تدهور قيمة النقود.

٢-اختلاف طرق المحاسبة المالية .

٣-زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها.

١-تدهور قيمة النقود:

يقصد بتدهور قيمة النقود، انخفاض قوتها الشرائية مما يؤدى إلى نقص مقدار السلع والخدمات التى يمكن الحصول عليها بذات العدد من الوحدات النقدية عن المقدار الذى كان يمكن الحصول عليه من قبل. وهى الظاهرة التى يمكن أن تفسر ارتفاع أثمان السلع والخدمات.

ومن الملاحظ بصفة عامة أن قيمة النقود آخذة فى الانخفاض بصورة مستمرة، وإن كانت نسبة التدهور تختلف من دولة إلى أخرى.

ويترتب على تدهور قيمة النقود زيادة النفقات العامة لمواجهة هذا التدهور. فالدولة تدفع عدداً من وحدات النقد أكبر مما كانت تدفعه من ذى قبل للحصول على نفس المقدار من السلع والخدمات . فالزيادة هنا فى رقم النفقات العامة زيادة ظاهرية ، إذ لا يترتب عليها أى زيادة فى المنفعة الحقيقية أو زيادة فى أعباء التكاليف العامة على الأفراد.

ويعد تدهور قيمة النقود السبب الأساسى للزيادة الظاهرية فى النفقات العامة فى العصر الحديث .

٢-اختلاف طرق المحاسبة المالية(اختلاف طرق إعداد الميزانية العامة):

كان المتبع فيما مضى، أن تخصص بعض الإيرادات التى كانت تقوم بتحصيلها بعض الإدارات والمصالح لتغطية نفقاتها مباشرة ، ومن ثم لم تكن تظهر نفقاتها أو إيراداتها فى الميزانية العامة للدولة مما كان يجعل النفقات العامة الواردة فى الميزانية أقل من حقيقتها.

ومع اتباع مبدأ وحدة، أو عمومية الميزانية العامة، الذى يقضى بضرورة ظهور كافة نفقات الدولة وإيراداتها - دون تخصيص- فى الميزانية العامة، ظهرت نفقات عامة كانت تنفق فيما قبل ولم تكن تظهر فى الميزانية. ومن ثم فإن الزيادة فى النفقات العامة فى هذه الحالة تعد زيادة ظاهرية اقتضتها تغيير طرق المحاسبة المالية فى الميزانية الحديثة.

٣- زيادة مساحة إقليم الدولة وعدد سكانها:

قد تكون الزيادة الظاهرية فى النفقات العامة مردها زيادة مساحة إقليم الدولة أو عدد سكانها. ومثال ذلك قيام الدولة باحتلال دولة أخرى، أو استرداد جزء من إقليمها[١]. ويترتب على هذه الزيادة، بطبيعة الحال، زيادة فى حجم النفقات العامة. إلا أنها زيادة ظاهرية نظراً لعدم حدوث زيادة فى النفع العام أو زيادة فى الأعباء العامة الملقاة على السكان دون مقابل فعلى

ومن الواضح أن متوسط نصيب الفرد من النفقات العامة، فى هذه الحالات ، إذا تأثر بالزيادة فإن الزيادة تكون حقيقية ، أما إذا تزايد الإنفاق لمجرد مواجهة التوسع الكائن فى مساحة الدولة أو زيادة عدد السكان، دون أن يمس السكان الأصليين فهنا تكون الزيادة فى الإنفاق العام مجرد زيادة ظاهرية .

ويعد السبب الأول المتمثل فى تدهور قيمة النقود من أهم أسباب الزيادة الظاهرية فى النفقات العامة، خاصة بعد أن أخذت كافة اقتصاديات الدول، المتقدمة والمتخلفة على السواء، بمبدأ وحدة أو عمومية الميزانية. أضف إلى ذلك أن حدوث زيادة فى مساحة الدولة أو عدد سكانها يمثل عبئاً إضافيا على الدولة الضامة، وذلك لأنها تواجه هذه الزيادة عن طريق زيادة نسبة الضرائب على المواطنين.

المبحث الثاني

الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة

يقصد بالزيادة الحقيقية للنفقات العامة زيادة المنفعة الحقيقية المترتبة على هذه النفقات بالإضافة إلى زيادة عبء التكاليف العامة بنسبة ما، وترتبط الزيادة فى عبء التكاليف غالباً بزيادة تدخل الدولة فى الحياة

---

(١) مثال ذلك الأراضى الفلسطينية المحتلة،ومنطقة الألزس واللورين لكل من ألمانيا وفرنسا.

الاقتصادية والاجتماعية للمواطنين (زيادة متوسط نصيب الفرد من الخدمات العامة).

وترجع الزيادة الحقيقية فى النفقات العامة لأسباب متعددة[1] مذهبية، اقتصادية، اجتماعية، إدارية، مالية أو سياسية . وسنتناول كل سبب من هذه الأسباب على التوالى.

١-الأسباب المذهبية :

ويقصد بها الأسباب التى ترتبط بالتطور التاريخى لدور الدولة فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، من الدولة الحارسة إلى المتدخلة.

فبعد الحرب العالمية الثانية سادت الفلسفة التدخلية، مما أدى إلى زيادة تدخل الدولة فى الدول الرأسمالية، على وجه التحديد، فى الحياة الاقتصادية وقيامها بالعديد من الأنشطة التى كانت تعد من قبيل النشاط الخاص، مما ترتب عليه زيادة فى حجم النفقات العامة زيادة مطلقة بالنسبة إلى الدخل القومى فى ذات الوقت.

ولم يكن الحال مختلفا فى الدول الاشتراكية،حيث تنتشر الأيديولوجية الجماعية وتقوم الدولة بكافة العمليات الإنتاجية مما يترتب عليه زيادة فى النفقات العامة إلى درجة اقترابها من الدخل القومى.

٢- الأسباب الاقتصادية:

من أهم الأسباب الاقتصادية زيادة الدخل القومى والتوسع فى المشروعات العامة،والدورة الاقتصادية والمنافسة الاقتصادية.

فزيادة الدخل القومى يّمكن الدولة من زيادة ما تقتطعه منه فى صورة تكاليف وأعباء عامة من ضرائب ورسوم وغيرها،بغض النظر عن تزايد وتنوع الضرائب المقررة أو ارتفاع سعرها.ومما هو جدير

---

(١) د. عادل حشيش ، د. مصطفى رشدى، مرجع سابق، ص ١٦٦ وما بعدها.
وفى نفس المعنى د. أحمد جامع ، مرجع سابق ص ٧٧ وما بعدها.

بالذكر. أن زيادة الإيرادات يشجع الدولة على زيادة حجم نفقاتها في الأوجه المختلفة.كذلك التوسع فى القيام بالمشروعات العامة الاقتصادية يؤدى إلى زيادة النفقات العامة.والغرض من القيام بها إما الحصول على موارد للخزانة العامة، أو التنمية الاقتصادية ومحاربة الاحتكار،وبصفة عامة توجيه النشاط الاقتصادى وجهة معينة بحسب المذهبية السائدة فى الدولة.

ومن ناحية أخرى فإن الكساد، بكل آثاره الضارة، يحتم على الدولة القيام بالمزيد من الإنفاق لزيادة مستوى الطلب الكلى الفعلى إلى الحد الذى بسمح بتحقيق العمالة الكاملة فى حدود الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومى.

وأخيراً فإن التنافس الاقتصادى الدولى، أيا كانت أسبابه، يؤدى إلى زيادة النفقات العامة إما فى صورة إعانات اقتصادية للمشروعات الوطنية لتشجيعها على التصدير ومنافسة المشروعات الأجنبية فى الأسواق الدولية، وإما فى صورة إعانات للإنتاج لتمكين المشروعات الوطنية من الصمود. من حيث الجودة، فى وجه المنافسة الأجنبية فى الأسواق الوطنية.

٣-الأسباب الاجتماعية:

مع زيادة عدد السكان، وتركزهم فى المدن والمراكز الصناعية ، تزايد حجم النفقات العامة لمواجهة زيادة الطلب على الخدمات التعليمية والصحية والثقافية أو خدمات النقل والمواصلات والمياه والغاز والكهرباء والأمن العام. ويرجع هذا إلى أن حاجات سكان المدن أكبر وأعقد من حاجات سكان الريف.

أضف إلى ذلك، زيادة نمو الوعى الاجتماعى، كنتيجة حتمية لانتشار التعليم ومن ثم ازدياد وعى الأفراد بحقوقهم ، فأصبحوا يطالبون الدولة بالقيام بوظائف لم نعرفها من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة

والفقر والمرض والعجز والشيخوخة وغيرها. وقد ترتب على ذلك زيـادة النفقات العامة بصورة عامة .

٤- الأسباب الإدارية :

يؤدى سوء التنظيم الإدارى وعــدم مجاراتــه لتطــور المجتمــع الاقتصادى والاجتماعى وتطور وظائف الدولة ، والإسراف فـــى عــدد الموظفين وزيادتهم على حاجة العمل ، والإسراف فى ملحقات الوظــائف العامة (أثاث، مكتبات... الخ) إلى زيادة الإنفاق العام بصورة ملحوظـة ، بل وأكثر من ذلك يمثل عبئاً إضافياً على موارد الدولة

والزيادة ، فى هذا الصدد ، وإن كانت حقيقية، إلا أنها غير منتجــة إنتاجاً مباشراً، وبتعبير أخر فهى، وعلى الرغم من كونها تؤدى إلى زيادة عبء التكاليف العامة على الأفراد لا يترتب عليها زيـــادة فـــى القيمــة الحقيقية للنفع العام.

٥-الأسباب المالية:

تتركز هذه الأسباب فى أمرين هامين: **أولاً** ، سهولة الاقتراض فى العصر الحديث، مما أدى إلى كثرة لجوء الدولة إلـــى القــروض العامــة للحصول على ما يلزمها لسداد أى عجز فى إيراداتها ، مما يترتب عليــه زيادة حجم النفقات العامة. لأن خدمة الدين تستلزم دفع الأقساط والفوائــد. **ثانيا**،وجود فائض فى الإيرادات العامة غير مخصص لغرض معين ممــا يؤدى إلى تشجيع الحكومة على إنفاقه سواء فى أوجه إنفاق ضروريــة أو غير ضرورية .وتتجلى خطورة ذلك فى الأوقات التى تحتم فيها السياســة السليمة على الحكومة العمل على خفض نفقاتها، لأنه من الصعوبة بمكـان مطالبة الدولة بخفض كثير من بنود الإنفاق العام.

٦- الأسباب السياسية :

يترتب على انتشار مبادئ الديمقراطية والعدالة الاجتماعية زيـــادة

اهتمام الدولة بالطبقات محدودة الدخل وكفالة كثير من خدماتها. أضف إلى ذلك أن النظام الحزبى يدفع الحزب الحاكم إلى التوسع فى المشروعات الاجتماعية إرضاء للناخبين وإلى الإكثار من تعيين الموظفين إرضاء لأنصاره، مما يترتب عليه زيادة فى النفقات العامة.

ومن جهة أخرى تزايدت النفقات العامة بسبب اتساع حجم التمثيل الدبلوماسى لازدياد عدد الدول المستقلة ، وظهور منظمات دولية متخصصة وغير متخصصة ومنظمات إقليمية متعددة.وكذلك بسبب ما تقتضيه العلاقات الدولية من واجبات يتحتم على الدول القيام بها من كتقديم المساعدات والمنح المادية والفنية للدولة الأجنبية أو لرعاياها.

وأخيراً تشغل النفقات العسكرية بنداً هاماً فى التزايد المطرد للنفقات العامة. ويرجع ذلك إلى التقدم التكنولوجى السريع فى هذا المجال مما يدفع الدولة لإنفاق مبالغ طائلة لمدها بأحدث الأساليب والمخترعات العسكرية بهدف حماية منشآتها ومواطنيها من خطر الغزو الخارجى

أضف إلى ذلك ما تستلزمه الحروب من تمويلات مالية ضخمة ليس فقط أثناء الحرب ،بل وأيضاً فى أعقابها. كدفع التعويضات والإعانات ومعاشات لضحايا الحرب من المحاربين القدماء وأسر الشهداء، وكذلك نفقات إعادة تعمير ما دمرته الحرب،ودفع أقساط فوائد الديون التى عقدتها الدولة أثناء الحرب لتمويل نفقاتها الحربية .

وأيا كانت الأسباب التى تؤدى إلى التزايد المطرد فى النفقات العامة، فمن الضرورى أن تكون الإيرادات العامة على درجة من المرونة تسمح بتغطية هذه الزيادة فى النفقات. وقبل دراسة نظرية الإيرادات العامة، ينبغي، للإنتهاء من نظرية النفقات العامة، أن ندرس الآثار الاقتصادية لهذه الأخيرة.

الباب الرابع
آثار النفقات العامة الاقتصادية

تبدو أهمية دراسة آثار النفقات العامة، من الناحية الاقتصادية، في كونها تحقق أغراضاً معينة، وبالتالى يمكن استخدامها كأداة لتحقيق أهداف اقتصادية معينة. إذ متى عرف الأثر الذى يحققه إنفاق معين في ظل ظروف معينة أمكن اتخاذ هذا الإنفاق - على نحو واع- وسيلة لتحقيق الأثر إذا ما اعتبر هذا الأخير هدفاً من أهداف السياسة الاقتصادية(١).

وأهم أثر للنفقات العامة إشباعها للحاجات العامة .كما أنها تؤثر على النشاط الاقتصادى فى مجموعه عن طريق تأثيرها على الإنتاج والاستهلاك القومى وإعادة توزيع الدخل القومى.وهذه الآثار تعرف بالآثار المباشرة للنفقات العامة وهناك أيضا أيضاً آثار غير مباشرة للنفقات العامة تنتج من خلال دورة الدخل ، والذى يعرف من الناحية الاقتصادية بمبدأى المضاعف والمعجل.ويبين المضاعف أثر الإنفاق الاستثمارى الإضافى على مستوى الدخل عن طريق النفقات الإستهلاكية. أما "المعجل" فيبين أثر التغيير على الاستثمار نتيجة التغيير فى الطلب الاستهلاكى.

وبذلك يمكن تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين :

الفصل الأول : الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة.

الفصل الثانى: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة.

---

(١) مثال ذلك إذا ما عرف، أن إعانة معينة من إعانات الإنتاج يترتب على وجودها فى ظل ظروف اقتصادية معينة زيادة الإنتاج فى اتجاه معين ،أمكن عندما تتخذ زيادة الإنتاج على هذا النحو هدفاً للسياسة الاقتصادية ، اتخاذ الإعانة وسيلة لتحقيق هذا الهدف . أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق ، ص ٩٦.

الفصل الأول
الآثار الاقتصادية المباشرة للنفقات العامة

وتشمل هذه الدراسة آثار النفقات العامة على حجم الإنتاج القومـــى، وكذلك على الاستهلاك وأخيراً آثارها على نمط توزيع الدخل القومـــى أو ما يسمى إعادة توزيع الدخل القومى. وسنقوم بدراسة هذه الآثار كل على حدة فى مبحث مستقل.

المبحث الأول
آثار النفقات العامة على الإنتاج القومى

تؤثر النفقات العامة على حجم الإنتاج والعمالة من خلال تأثيرهـــا على حجم الطلب الكلى الفعلى، حيث تمثل النفقات العامة جزءاً هاماً مـــن هذا الطلب، وتزداد أهميته بازدياد مظاهر تدخل الدولة فى حياة الأفـــراد. والعلاقة بين النفقات العامة وحجم الطلب الكلى يتوقف على حجم النفقـــة ونوعها . وبصورة أدق، فالنفقات الحقيقية تتعلق بـــالطلب علـــى السـلع والخدمات بينما تتعلق النفقات التحويلية بطريقة تصرف المستفيدين منها.

ومن جهة أخرى ، يرتبط أثر النفقة العامة على الإنتاج بمدى تـأثير الطلب الكلى الفعلى فى حجم الإنتاج والعمالة. وهذا بدوره يتوقف علـــى مدى مرونة الجهاز الإنتاجي، أو مستوى العمالة والتشغيل فـــى الـــدول المتقدمة، وعلى درجة النمو فى البلاد النامية.

والواقع، أن النفقات العامة تؤثر على المقدرة الإنتاجية للاقتصـــاد القومى برفعها لهذه المقدرة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ومـــن ثم يرتفع الناتج القومى والدخل القومى. ولبيان أثر النفقات العامة فى رفع المقدرة الإنتاجية، يتعين علينا التفرقة بين أنواع النفقات العامة.

فالنفقات الإنتاجية أو الاستثمارية، تعمل على إنتاج السلع الماديـــة والخدمات العامة لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد . وتعمل أيضاً على

تكوين رؤوس الأموال العينية المعدة للاستثمار. وهذا الإنفاق الاستهلاكي والاستثماري يعد من النفقات المنتجة التي تؤدي إلى زيادة حجم الدخل القومي ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية للاقتصاد القومي.

وقد تقوم الدولة بها مباشرة من خلال قيامها بالإنتاج. أو قد تمنح الدولة بعض المشروعات العامة أو الخاصة إعانات اقتصادية لتحقيق غرض اقتصادي معين، مثال ذلك تخفيض أثمان السلع الضرورية التي تستهلكها الطبقات الفقيرة ، أو تعويض المشروعات العامة عن خدماتها غير العادية للأفراد تمكيناً لها من الاستمرار في تحقيق المنفعة العامة من خلال النشاط الاقتصادي الذي تؤديه. ومثل ذلك أيضاً إعانات التصدير أو الإعانات التي تقدمها الدولة لبعض المشروعات أو المؤسسات العامة لتغطية العجز الذي يحدث في ميزانيتها ،والإعانات التي تقدمها الحكومة لبعض الصناعات أو الفروع الإنتاجية للتوسع في الاستثمار، أو رغبة في تحويل عناصر الإنتاج (العمل أو رأس المال) إلى تلك الفروع.

النفقات الاجتماعية: تشمل النفقات التحويلية والنفقات الحقيقية التي تهدف إلى تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية. ولهذا النوع من النفقات آثار مباشرة على الإنتاج سواء كان ذلك في صورة تحويلات نقدية أو تحويلات عينية . فالنفقات الاجتماعية التي تتخذ شكل تحويلات نقدية، أو إعانات ، تهدف إلى تحويل جزء من القوة الشرائية لصالح بعض الأفراد، (المتعلقة بالفئات محدودة الدخل). وبالتالي فلا يمكن مقدماً ، معرفة مدى أثر هذا النوع من النفقات الاجتماعية على حجم الإنتاج، وذلك لعدم معرفة أنواع السلع التي تقوم هذه الفئات بالإنفاق للحصول عليها على وجه التحديد. ولكن ابتداء من تحديد هذه الفئات (ذوو الدخل المحدود) وارتفاع ميلها الحدي للاستهلاك ، فإنه من المنطقي أن يتجه المقابل النقدي والإعانات النقدية للإنفاق من أجل الحصول على السلع الضرورية وبالتالي يزداد الطلب عليها بما يستتبعه ذلك من زيادة إنتاجها.

أما فى حالة إذا اتخذت النفقات الاجتماعية شكل تحويلات عينية (إعانات، أو تحويلات مباشرة)، فإنها تؤدى إلى زيادة الإنتاج بشكل ملحوظ. إذ أنها تؤدى إلى زيادة إنتاج السلع والخدمات الاستهلاكية، مثل نفقات التعليم والصحة، التى تؤثر على رفع المستوى الاجتماعى للأفراد، وأيضاً تمكينهم من أداء نشاطهم بكفاءة أكبر. فكلما زاد ما ينفق على العمال لرفع مستواهم الفنى والتعليمى والصحى والمعيشى من مختلف النواحى، كلما أثر ذلك على الطاقة الإنتاجية للعامل وبالتالى يزيد الإنتاج.

النفقات الحربية:تمثل النفقات الحربية أثراً فعالاً فى الإنتاج القومى، وعلى وجه الخصوص كونها تمثل فى العصر الحديث نسبة كبيرة من حجم الإنفاق الكلى للدول.والنفقات الحربية يمتد أثرها ليشمل الاستعداد للحرب وأعقابها .وبالتالى أثر هذه النفقات يشمل النواحى العسكرية والسياسية بصورة مباشرة والنواحى الاقتصادية بصورة غير مباشرة .

ويرى الفقه المالى التقليدى أن النفقات الحربية تعد من النفقات الاستهلاكية غير المنتجة، بينما يميل الفقه الحديث إلى التمييز بين الآثار الانكماشية والتوسعية للنفقات الحربية .

وتتمثل الآثار الانكماشية، على حجم الإنتاج القومى، فى كونها تعمل على تحويل بعض عناصر الإنتاج(العمل - والموارد المادية) إلى إشباع الأغراض العسكرية أو الحربية مما يؤثر على الإنتاج العادى للأفراد بالنقصان، مما يؤدى إلى الإقلال من الاستهلاك من جهة وارتفاع أسعار عناصر الإنتاج من جهة أخرى.

أما الآثار التوسعية للنفقات الحربية، على حجم الإنتاج القومى، فتتمثل فى الحالات التى ترصد فيها النفقات للصناعات الحربية وإنشاء الموانئ والمطارات والطرق، ونفقات البحث العلمى فى مجالات الذرة والعلوم النووية والصاروخية ، وتصدير الأسلحة كما هو الحال بالنسبة لمعظم الدول الرأسمالية. وتؤثر تلك النفقات بالسلب على الدول النامية

التى تعتمد فى إعداد جيوشها ومعداتها على الدول الخارجية، مما يؤدى إلى حدوث عجز فى ميزان مدفوعاتها، بسبب اضطرار الدولة إلى صرف جزء كبير من العملات الأجنبية فى أغراض التسليح من الخارج.

وتتأثر النفقات الحربية بالأوضاع الاقتصادية السائدة فى الدولة: فعندما يصل اقتصاد الدولة إلى مرحلة العمالة الكاملة، فإن النفقات الحربية تؤدى إلى حدوث آثار تضخمية وارتفاع فى مستوى الأسعار. باعتبار أن النفقات الحربية لها أولوية على كافة النفقات الأخرى لكونها تمثل أساس الدفاع عن سيادة الدولة ضد أى غزو خارجي. أما فى حالة نقص التشغيل فإن النفقات الحربية تؤدى إلى زيادة الإنتاج القومى، نتيجة للتوسع فى الصناعات الحربية والفروع الإنتاجية الأخرى التى تتوقف عليها وبالتالى إلى تشغيل العمال المتعطلين والقضاء على البطالة(1).

المبحث الثانى

آثار النفقات العامة على الاستهلاك

تؤثر النفقات العامة على الاستهلاك بصورة مباشرة فيما يتعلق بنفقات الاستهلاك الحكومى، أو العام،أو من خلال ما توزعه الدولة على الأفراد فى صورة مرتبات أو أجور يخصص نسبة كبيرة منها لإشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد.وسنتناول كل نوع من هذه النفقات علىحدة.

أ-نفقات الاستهلاك الحكومى أو العام:

يقصد بنفقات الاستهلاك الحكومى ما تقوم به الدولة من شراء سلع أو مهمات لازمة لسير المرافق العامة. ومن أمثلتها النفقات التى تدفعها الدولة فى سبيل صيانة المبانى الحكومية وشراء الأجهزة والآلات والمواد الأولية اللازمة للإنتاج العام أو لأداء الوظائف العامة، والنفقات المتعلقة

---

(1) د. زين العابدين ناصر، ص ١٠٨، د. عادل حشيش ص ١٧٥.
د. رفعت المحجوب ، ص ١٣٦، ١٤٥

بالملفات والأوراق والأثاث اللازمة للمصالح الحكومية والوزارات... الخ.

ويرى بعض الشراح أن هذا النوع من النفقات يعد نوعا من تحويل الاستهلاك من الأفراد إلى الدولة. فبدلا من أن تعطى الدولة هؤلاء الأفراد دخولا كبيرة تمكنهم من استهلاك هذه السلع أو الخدمات، فإنها تقوم بتقديمها إليهم. وبذلك فإن هذه النفقات التى تقوم بها الدولة لا تؤثر على حجم الاستهلاك الكلى. وإن كان يظل الفرق واضحا بين تصدى الدولة لعملية الاستهلاك دون ترك الأفراد يمارسونه، وبين مدى الحرية التى كان يتسنى لهؤلاء ممارستها فى اختيار السلع والخدمات بأنفسهم.

ب-نفقات الاستهلاك الخاصة بدخول الأفراد:

من أهم البنود الواردة فى النفقات العامة هو ما يتعلق بالدخول بمختلف أشكالها من مرتبات وأجور أو معاشات التى تدفعها الدولة لموظفيها وعمالها(الحاليين والسابقين).

وبطبيعة الحال فإن الجزء الأكبر من هذه الدخول ينفق لإشباع الحاجات الاستهلاكية الخاصة من سلع وخدمات.

وتعد هذه النفقات من قبيل النفقات المنتجة لأنها تعتبر مقابل لما يؤديه هؤلاء الأفراد من أعمال وخدمات فتؤدى مباشرة إلى زيادة الإنتاج الكلى. ومن ثم فدخول الأفراد تؤدى إلى زيادة الاستهلاك الذى يؤدى بدوره إلى زيادة الإنتاج من خلال أثر المضاعف.

المبحث الثالث

آثار النفقات العامة على نمط توزيع الدخل القومى

يقصد بنمط توزيع الدخل القومى الكيفية التى يوزع بها بين طبقات وفئات المجتمع، ونصيب كل طبقة أو فئة منه. وكقاعدة عامة، يتحدد نمط توزيع الدخل القومى بطبيعة طريقة الإنتاج

فبالنسبة للمجتمع الرأسمالى يقوم بالإنتاج على أساس الملكية الفردية

لوسائل الإنتاج والعمل الأجير ومدى سيطرة الوحـــدة الإنتاجيــة علـــى السوق.وبالتالى فإن هــذه العوامل مجتمعة تؤثر على أسس توزيع النــاتج الصافى بين الطبقات والفئات الاجتماعية المختلفة على النحو التالى:

أ-**العمل وإنتاجيته**، حيث تتحدد الإنتاجية على أساس أن الهدف هــو تدريب العمال وتحسين إمكانياتهم الإنتاجية.ويتم ذلك من خــلال التعليــم والتدريب الفنى وتحسين ظروف المعيشة . فكلما ارتفع مستوى العـــامل التعليمى والفنى وتحسنت ظروف معيشته كلما زادت إنتاجيته .

ب-**الملكية الفردية لوسائل الإنتاج**،وبذلك أصبح الرأســمالى ذا قوة اقتصادية تجعله يختص بجزء من الناتج الاجتماعى الصافى. وكلمــا زاد ما يمتلكه من وسائل الإنتاج كلما زادت قوته وسيطرته الاقتصاديــة . ومن ثم يحصل على جزء أكبر من الناتج الاجتماعى الصافى بالمقارنــة بغيزه الأقل قوة . والعكس صحيح .

ج-**النفوذ الشخصى أو السياسى**،الذى يسمح لبعض الفئات بالحصول على دخل أكبر لا يتناسب مع عملهم أو مع ما تحت سيطرتهم من وسـائل الإنتاج.

وهذه العوامل مجتمعة من شأنها أن تـؤدى إلــى إنعــدام العدالــة التوزيعية للدخل لصالح الرأسمالى الذى يمتلك وسائل إنتاج أكبر، أو يتمتع بنفوذ شخصى وسياسى أكبر، على حساب الطبقة الكادحة. ويظهر هنـــا دور الدولة – تحت تأثير الضغط السياسى للطبقات العاملة – فى التـــأثير على نمط توزيع الدخل القومى بغرض التخفيف من عدم العدالة فى توزيع الدخل، أى عن طريق إعادة توزيع الدخل.ويتجلى هنا تأثير النفقات العامة كوسيلة فى يد الدولة تستطيع أن تستخدمها لتحقيق هذا الغــرض، وذلــك بزيادة القوة الشرائية لبعض الطبقات أو الفئات ذات الدخول المنخفضة.

وللتعرف على أثر الإنفاق العام على نمط الدخل القومى لابد مـــن تحديد السياسة الإيرادية للدولة. ذلك أن ما قد تنتهجه الدولة بشـــأن تقليــل

التفاوت بين الدخول (بمنح إعانة للطبقات محدودة الدخل)قد يضيع مفعوله باتباع سياسة إيرادية معينة، كفرض ضرائب مثلاً على هذه الطبقـــات ولذا لابد من التنسيق بين السياسية الإنفاقية والإيرادية.وقد يكـــون أثـــر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل مباشراً أو غير مباشر[1].

أ) يكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومى مباشـــراً ، بزيادة القوة الشرائية لدى بعض الأفراد عن طريق منح الإعانات النقدية ، أو لدى بعض الوحدات الإنتاجية عن طريق الإعانات المباشرة.

ب)ويكون أثر الإنفاق العام على نمط توزيع الدخل القومـــى غـــير مباشر عن طريق تزويد فئات معينة ببعض السلع والخدمات بثمن أقل من ثمن تكلفتها وذلك بدفع إعانات استغلال للمشروعات التى تنتج هذه الســلع والخدمات. كذلك عندما يحصل بعض الأفراد على سلعة أو خدمة تؤديـــها الهيئات العامة بلا مقابل أو بمقابل يقل عن ثمن التكلفة.

أضف إلى ذلك، أن التأثير يكون غير مباشـــر مـــن خـــلال رفـــع المستوى العام للأسعار. ويكون ذلك فى حالة الإنفاق العام الذى يتم تمويله من قبل الدولة،عن طريق خلق عجز فى ميزانيتها تقابله الدولة بالاقتراض من البنك وخاصة البنك المركزى الأمر الذى يؤدى إلى زيادة كمية النقود الموجودة فى التداول. فإذا زادت كمية النقود بمعدل يزيد على معدل زيادة الكمية المعروضة من السلع والخدمات، وخاصة السلع الاســتهلاكية، أدى ذلك إلى ارتفاع الأثمان ارتفاعاً قد يصل إلى حد التضخم نتيجـــة لزيـــادة الطلب بمعدل أكبر من معدل زيادة العرض. وعادة مـــا يظـــل ارتفـــاع الأثمان مدة من الزمن قبل أن يشعر به أصحاب الأجـــور مؤثـــراً فـــى انخفاض دخولهم الحقيقية، الأمر الذى يترتب عليه أن الأجور لا تزيـد إلا بعد ارتفاع الأثمان بمدة معينة. وبطبيعة الحال ، فإن ارتفاع الأثمان مـــع

---

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق ص ١١١ ، ١١٢

بقاء الأجور – وما تمثله فى نفقة الإنتاج- على حالها يعنـــى زيادة فـــى الربح.

وبصورة أدق فإن طريق تمويل الإنفاق العام(العجز فى الميزانيـة) قد يؤدى إلى زيادة فى النصيب النسبى للربح على حساب نصيب الأجور فى الدخل القومى. الأمر الذى يعنى تغييراً فى نمط توزيع الدخل لصـــالح الفئات التى تحصل على ربح (لفترة زمنية معنية) . ويؤثر أيضـــاً نمـط توزيع الدخل القومى على نمط الإنفاق الخـــاص. فالفئـات التـى زادت دخولهم عن طريق الإنفاق العام يتغير أسلوبها فى الإنفـــاق، أى ينقــص طلبهم على بعض السلع ويزيد على بعض السلع الأخرى، أو حتى عـــن طريق شراء سلع لم يكونوا ليشترونها فى حالة بقاء دخولهم عند المستوى السابق على الاستفادة من الإنفاق العام.

الفصل الثانى
الآثار الاقتصادية غير المباشرة للنفقات العامة

للنفقات العامة آثار اقتصادية غير مباشرة تنتج من خلال دورة الدخل،وهى ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف والمعجل(١).

ويطلق على أثر "المضاعف" الاستهلاك المولد، كما يطلق على أثر "المعجل " الاستثمار المولد. ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالأثر المترتب على الإنتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف والمعجل. وبمعنى أوضح فإن النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل "المضاعف" ولكنها تؤثر فى ذات الوقت على الإنتاج بصورة غير مباشرة بتأثير عامل" المعجل" .كذلك لا تؤثر النفقات على الإنتاج فقط ولكنها تؤثر فى ذات الوقت على الاستهلاك بصورة غير مباشرة .

وسنعرض لأثر النفقات العامة من خلال أثرى المضاعف والمعجل على النحو التالى:

المبحث الأول
أثر المضاعف Multiplier effect

يقصد بالمضاعف، فى التحليل الاقتصادى، المعامل العددى الذى يشير إلى الزيادة فى الدخل القومى المتولدة عن الزيادة فى الإنفاق، وأثر زيادة الإنفاق القومى على الاستهلاك

وإذا كانت نظرية كينز اقتصرت على بيان أثر الاستثمار على الدخل القومى عن طريق نظريته فى المضاعف، إلا أن الفقه الاقتصادى الحديث يميل إلى توسيع نظرية المضاعف وأثره ليشمل ليس فقط الاستثمار. بل وكذلك الاستهلاك ، والإنفاق العام، والتصدير

---

(١) د. عبد الهادى النجار ، مرجع سابق، ص ١٢٢ وما بعدها،وكذلك د.زين العابدين ناصر ، مرجع سابق، ص ١١٣ وما بعدها.

ولتوضيح فكرة المضاعف، فإنه عندما تزيد النفقات العامة فإن جزء منها يوزع فى شكل أجور ومرتبات وأرباح وفوائد ، وأثمان للمواد الأولية أو ريع على الأفراد . وهؤلاء يخصصون جزء من هذه الدخول لإنفاقه على بنود الاستهلاك المختلفة، ويقومون بادخار الباقى وفقاً للميل الحدى للاستهلاك والادخار[1]. والدخول التى تنفق على الاستهلاك تؤدى إلى خلق دخول جديدة لفئات أخرى وتقسم ما بين الاستهلاك والادخار، والدخل الذى يوجه إلى الادخار ينفق جزء منه فى الاستثمار . وبذلك تستمر حلقة توزيع الدخول من خلال ما يعرف بدورة الدخل التى تتمثل فى؛ الإنتاج- الدخل-الاستهلاك -الإنتاج.مع ملاحظة أن الزيادة فى الإنتاج والدخل لا تتم بنفس مقدار الزيادة فى الإنفاق ولكن بنسب مضاعفة، ولذلك سمى بالمضاعف .

ولما كان أثر المضاعف ذا علاقة بالميل الحدى للاستهلاك فهو يزيد بزيادة الميل الحدى للاستهلاك وينخفض بانخفاضه.

وبطبيعة الحال ، فإن الميل الحدى للاستهلاك ليس ثابتاً بل يختلف من قطاع إلى آخر ومن فئة لأخرى. ولذا تبدو أهمية تحديد الآثار المترتبة على الإنفاق العام فى شتى القطاعات ومختلف الفئات.

فبالنسبة لأصحاب المرتبات والأجور والإعانات (ذوى الدخل المحدود) فالميل الحدى للاستهلاك لديهم مرتفع، وبالتالى يرتفع أثر المضاعف مع زيادة النفقات العامة الموجهة لهؤلاء . أما الرأسماليون فإنهم يتجهون إلى شراء المعدات وأدوات الإنتاج،وبالتالى فإن أثر المضاعف يكون بسيطاً بالنسبة لهم، حيث ميلهم الحدى للاستهلاك منخفض

---

(١) الميل الحدى للاستهلاك عبارة عن نسبة الزيادة فى الاستهلاك إلى الزيادة فى الدخل وتسمى بدالة الاستهلاك ، أما الميل الحدى للإدخار فهو عبارة عن نسبة الزيادة فى الإدخار إلى الزيادة فى الدخل وهو يسمى بدالة الإدخار.

أضف إلى ذلك أن الأثر الذى يحدثه المضاعف يرتبط بمدى مرونة وتوسع الجهاز الإنتاجى. وهذا يرتبط بدوره بدرجة التقدم الاقتصادى. ففى ظل الدول المتقدمة حيث الجهاز الإنتاجى يتمتع بالمرونة والقدرة على التجاوب مع الزيادات فى الاستهلاك ، فالمضاعف ينتج أثره بشكل ملموس. أما فى الدول النامية، وبالرغم من ارتفاع الميل الحدى للاستهلاك ،يكون أثر المضاعف ضعيفاً ، نظراً لعدم مرونة الجهاز الإنتاجى وإنعدام قدرته على التجاوب مع الزيادة فى الاستهلاك(١).

المبحث الثاني

أثر المعجل Accelerator effect

ينصرف اصطلاح " المعجل" فى التحليل الاقتصادى إلى أثر زيادة الإنفاق أو نقصه على حجم الاستثمار . حيث أن الزيادات المتتالية فى الطلب على السلع الاستهلاكية يتبعها على نحو حتمى زيادات فى الاستثمار، والعلاقة بين هاتين الزيادتين يعبر عنها بمبدأ المعجل.

وحقيقة الأمر، أن زيادة الدخول – كما رأينا- يترتب عليها زيادة فى الطلب على السلع الاستهلاكية (أثر المضاعف)، ومع مرور الوقت فإن منتجى هذه السلع،وبعد نفاذ المخزون، يجدون أنفسهم مدفوعين إلى زيادة إنتاج تلك السلع ، بغرض زيادة أرباحهم، ومن ثم يضطرون إلى زيادة طلبهم على السلع الاستثمارية من معدات وآلات لازمة لاستمرار إنتاجية السلع التى زاد الطلب عليها. ومع زيادة الاستثمار يزداد الدخل القومى. فزيادة الإنفاق العم بما تحدثه من زيادة أولية فى الإنتاج القومى تسمح بإحداث زيادة فى الاستثمار - بمرور الوقت- بنسبة أكبر.

ومما هو جدير بالذكر،أن هناك تفاعلا متبادلاً بين مبدأى المضاعف والمعجل، كما أن أثر المعجل، شأنه فى ذلك شأن أثر المضاعف، يختلف من قطاع صناعى إلى آخر.

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ١٢٥: ١٥٣.
وأيضاً د. عبد الهادى النجار، مرجع سابق، ص ١١٢: ١١٩.

القسم الثانى
نظرية الإيرادات العامـة
Public Income , Revenu Public

تعد نظرية الإيرادات العامة من أهم النظريات التى شـــغلت بـــال العديد من المفكرين الماليين منذ أقدم العصور. بل لا نتجاوز الحقيقـــة إذا قلنا بأنها قد سبقت فى الأهمية نظرية النفقات العامة.

فلكى تستطيع الدولة أن تؤدى دورها الاقتصـــــادى والاجتمــاعى، وتقوم بالإنفاق العام، يتعين عليها أن تحدد مصادر الإيرادات العامة والتى تعد دخولاً للدولة تمكنها من تغطية نفقاتها العامة فــــى شــتى الجوانــب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

وإذا تتبعنا التطور التاريخى لنظرية الإيرادات العامة ، فســنجد أن الدولة قديماً كانت تحصل على إيراداتها فى صــــورة عينيــة مســتخدمة سلطاتها وسيادتها فى إجبار الأفراد على الانتماء لجيوشها والقيام بالأشغال العامة عن طريق السخرة، بل وتفرض أيضاً على المزارعين والحرفييـن توريد نسبة معينة من إنتاجهم إليها. وإذا كان هذا هو الحال فــى عصــر الرق والإقطاع،فإن الوضع قد اختلف فى ظل الدولة الحديثة، فمع استخدام النقود، كأداة للمبادلة ومخزن للقيم بشكل واسع ،أصبحت الدولة تحصـــل على إيراداتها فى شكل نقدى . وتنوعت مصادر الإيرادات. فبالإضافـــة إلى إيرادات الدولة التى تعتمد على عنصر الإجبار، ظـــهرت إيــرادات أخرى مصدرها النشاط الاقتصادى للدولة أى تلك الإيرادات الناتجة عن مشروعاتها الاقتصادية، ومن تنظيم النشاط الاقتصادى

وكما سبق أن رأينا ، فاتساع دور الدولة فى الحيـــاة الاقتصاديــة والاجتماعية، وتطورها من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، أدى إلــى اتساع وازدياد حجم النفقات العامة ونوعها. ومن ثم ، وعلى نحو حتمــى، اتسع نطاق الإيرادات العامة لتتمكن من تغطية النفقات العامـــة. وترتــب

على ذلك تطور فى هيكل الإيرادات العامة ،وأصبحت الدولة تحصل على إيراداتها من مصادر متعددة، وذلك مثل إيراداتها من أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية (دخل الدومين العام والخاص) ،الرسـوم ،الضرائـب،الثمـن العام، القروض ، الإصدار النقدى... الخ

ومما هو جدير بالذكر ، أن اتساع دور الدولة بشكل ملحـوظ فـى العصور الحديثة قد جعل من الإيرادات العامة أداة مالية فى يـد الدولـة للتوجيه الاقتصادى والاجتماعى ، كما هو الحال بشأن النفقـات العامـة. فالدولة تستخدم الإيرادات العامة لتشجيع الاستثمار فى مجـالات معينـة، وتثبيطها فى مجالات أخرى. كما تستخدمها كأداة لمحاربة بعض الأزمات الاقتصادية،كالتضخم والانكماش، وإعادة توزيع الدخل...الخ . فلـم يعـد دور الإيرادات العامة قاصرا على تغطية النفقات بل امتد لتحقيق أهـداف اقتصادية واجتماعية معينة

وسنقوم بدراسة نظرية الإيرادات العامة على النحو التالى :

الباب الأول: التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة.

الباب الثانى: إيرادات الدولة الاقتصادية.

الباب الثالث : نظرية الضريبة .

الباب الرابع:القروض العامة.

الباب الخامس:الإصدار النقدى الجديد.

الباب الأول
التعريف بالإيرادات العامة وتقسيماتها المختلفة

يقصد بالإيرادات العامة، كأداة مالية، مجموعة الدخول التى تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة من أجل تغطية نفقاتها العامة وتحقيق التوازن الاقتصادى والاجتماعى

وقد حاول الكتاب تقسيم الإيرادات العامة إلى أقسام متعددة يضم كل منها الإيرادات المتشابهة فى الخصائص

فقد اقترح البعض تقسيم الإيرادات العامة إلى إيرادات شبيهة بإيرادات النشاط الخاص[1]، ومثالها إيرادات ممتلكات الدولة الخاصة؛ وإيرادات متعلقة بالنشاط العام وليس لها نظير فى إيرادات الأفراد، ومثالها الرسوم والضرائب والغرامات المالية.

ويعيب هذا التقسيم أن الدولة، وهى بصدد إدارة ممتلكاتها الخاصة، تتمتع بسلطات عامة لا يتمتع بها الأفراد. وقد تستعمل الدولة هذه السلطات لتضمين أثمان مبيعاتها جزء منها يعتبر ضريبة فى الواقع ، ومن ثم لا يمكن القول بأن إيرادات ممتلكات الدولة تعتبر شبيهة بإيرادات نشاط الأفراد شبها كاملا.

وقد اتجه بعض المفكرين الماليين إلى التمييز بين مصادر الإيرادات العامة على أساس عنصر الإجبار. فهناك مصادر إيرادية تقوم على أساس عنصر الإجبار من جانب الدولة فى الحصول على الإيراد استنادا إلى سيادتها ، ويشمل هذا النوع:

أ-الضرائب(الرسوم)، التى تمثل أهم صورة من صور الإيرادات العامة.

ب-الغرامات المالية،التى تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزانة

---

(١) د. أحمد جامع، ص ٨٢ وما بعدها.

الدولة والتى تفرض لمعاقبة شخص ما بقصد منعه من تكرار القيام بعمل مشابه.

ج- التعويضات:وهى المبالغ الواجب دفعها للدولة على سبيل التعويض عن أضرار معينة لحقت بها، سواء كانت من أفراد أو هيئات خاصة فى الداخل أو من دولة أجنبية ومن أمثلتها التعويضات التى تحصل عليها الدولة من أضرار الحرب.

د- القروض الإجبارية:وهى القروض التى تلجأ فيها الدولة إلى إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم لفترة معينة ، مع التزام الدولة بعد إنتهاء هذه الفترة برد هذا الجزء إلى الأفراد. وقد تعفى الدولة نفسها، بموجب سلطاتها، من دفع أى فائدة على هذا القرض. مثال ذلك، إجبار الأفراد على التنازل عن جزء من دخولهم فى صورة قروض للدولة.

أما مصادر الإيرادات التى ينتفى فيها عنصر الإجبار فتشمل

أ-الإيراد الذى تحصل عليه الدولة من ملكية خاصة بها. مثال ذلك تأجير الأراضى الزراعية التى تملكها الدولة.

ب-الإيرادات التى تحصل عليها الدولة كمقابل لسلعة أوخدمة تبيعها[١].

ج-القروض الاختيارية ، التى لا تقوم على عنصر الإجبار، حيث تعرض الدولة على الأفراد اقراضها مبالغ معينة لمواجهة بعض الإنفاق العام، ولمدة معنية، تلتزم الدولة بعد انقضائها ، برد قيمة القرض بالإضافة إلى فائدة معينة فى مواعيد محددة .

وأخيراً فقد اتجه كثير من الماليين التقليديين إلى التفرقة بين مصادر الإيرادات على أساس مدى دورية وانتظام هذه الإيرادات التى تحصل

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ١٥٩ وما بعدها.

عليها الدولة. وميزوا بين الإيرادات العادية وغير العاديـــة. فــالإيرادات العادية هى تلك التى تحصل عليها الدولـــة ســنوياً بصــورة دوريـــة ، كإيرادات ممتلكاتها الخاصة والرسوم والضرائب . ودورية الإيـــراد قــد ترجع إلى طبيعته (إيرادات الممتلكات والمشروعات العامة) أو للنصوص التشريعية(الضرائب والرسوم). أما الإيرادات غير العادية،أو الاستثنائية، فيقصد بها تلك التى تحصل عليها الدولة بصورة غـــير دوريـــة وغـــير منتظمة ، بل تلجأ إليها الدولة من وقت لآخـــر، كـــالقروض والإصـــدار النقدى، وبيع جزء من ممتلكات الدولة. وبالرغم من أن هذا التقســيم قــد لعب دوراً كبيراً فى الفكر المالى القديم، إلا أنه قد فقد الكثير من أهميتـــه فى العصر الحالى: فقد كان الغرض قديماً هو اللجوء إلى الموارد غـــير العادية فى ظل الظروف غير العاديـــة والاســتثنائية كوســيلة تكميليـــة للإيرادات العامة. ولكن مع تطور دور الدولة وزيـــادة النفقـــات العامـــة واتساعها، وقصور الإيرادات العادية وحدها من مواجهة تطور النفقـــات العامة أصبح اللجوء إلى ما يسمى بالإيرادات غير العادية أمـــراً عاديـــاً ومتكرراً بالنسبة للدول المتقدمة والنامية على السواء . ولذلك فلم يعد لهذا التقسيم أهمية اقتصادية تذكر، وإن كان اللجوء إلى القروض العامة لابـــد أن يتم فى أضيق نطاق ممكن، نظراً لكونه يمثل عبئاً إضافياً على الأجيال المقبلة

واستناداً إلى ما سبق، يتضح أن الفكر المالى لم يتفق على تقســيم محدد للإيرادات العامة ، ولذلك فإننا سوف نتناولها دون التقيـــد بتقســيم معين.

الباب الثانى
إيرادات الدولة الاقتصادية

ويقصد بها الإيرادات التى تحصل عليها الدولة مقابل الخدمات التى تقدمها للأفراد ويحصلون على نفع منها، سواء كان نفعاً عاماً أو خاصـــا. وهى بذلك تشمل دخل الدومين العـــام والخـــاص، وحصيلـــة الرســـوم. وستناول دراسة كل مصدر فى فصل مستقل على النحو التالى:

الفصل الأول : إيرادات ممتلكات الدولة (الدومين)

الفصل الثانى: الرسوم.



الفصل الأول
إيرادات ممتلكات الدولة
(الدومين)

يقصد "بالدومين" – Le Domaine – كل ما تمتلكه الدولة سواء كانت ملكية عامة أو خاصة، وسواء كانت أموالا عقارية أو منقولة . ويمكن تقسيم الدومين ،وفقا لمعيار " النفع"، إلى الدومين العام والخاص.

المبحث الأول

الدومين العام

ويقصد "**بالدومين العام**" Domaine Public الأموال التى تمتلكها الدولة أو الأشخاص العامة وتكون معدة للاستعمال العام، وتحقق نفعا عاما ، ومن ثم تخضع لأحكام القانون العام[1]. ومن أمثلتها الطرق العامة، الموانئ، المطارات، الحدائق العامة ، وأبنية الوزارات والمصالح العامة وغيرها من الأموال الأخرى. والأصل العام،أن استخدام هذه الممتلكات من جانب الجمهور يتم بالمجان، وإن كان من الممكن أن تفرض الدولة فى حالات معنية رسوما ضئيلة مقابل الانتفاع بها . مثل فرض بعض الرسوم على دخول الحدائق العامة أو دخول المطارات أو الموانئ، وذلك بغرض تنظيم استعمال هذه الممتلكات أو تغطية بعض النفقات العامة أو صيانتها

ومما هو جدير بالذكر أن فرض هذه الرسوم لا يعنى اعتبار "الدومين العام" مصدرا للإيرادات العامة، إذ أنه مال عام معد للاستخدام العام. فالغرض منه تقديم خدمات عامة وليس الحصول على أموال للخزانة العامة. وبالتالى فهو لا يمثل مصدرا للإيرادات العامة ، ومن ثم يخرج من نطاق دراستنا عند الحديث عن إيرادات ممتلكات الدولة

---

(١) ويقصد بذلك أنه مخصص للنفع العام فلا يجوز بيعه أو التصرف فيه ، كما لا يمكن أن يكون محلا للتملك من جانب الأفراد ولو بطريق التقادم.

المبحث الثاني

الدومين الخاص

ويقصد **بالدومين الخاص**Domaine Privé ، الأموال التى تمتلكها الدولة ملكية خاصة ومعدة للاستعمال الخاص، وتحقق نفعاً خاصاً للفئة التى تستخدمها، ومن ثم تخضع لأحكام القانون الخاص. وبطبيعة الحال، فإن استخدام هذه الأموال يكون بمقابل ويحقق دخلاً يمثل مصدراً من مصادر الإيرادات العامة . ومن أمثلته الأراضى الزراعية التى تملكها الدولة وغيرها من العقارات، ، والمشروعات التجارية والصناعية والأوراق المالية التى تمتلكها الدولة . وهذا النوع من الإيرادات يماثل الإيرادات التى يحصل عليها الأفراد. ويتميز الدومين الخاص، بأن الغاية منه هو الحصول على إيرادات للخزانة العامة. ومما هو جدير بالذكر ، أن الطابع الخاص للدومين هنا وإن كان يخضع لأحكام القانون الخاص، إلا أن هناك نصوصاً خاصة متعلقة به كحماية لهذه الممتلكات من أمثلتها عدم جواز تملكها عن طريق التقادم أو كسب أى حقوق عينية عليها بمضى المدة.

وقد اكتسبت أملاك الدومين الخاص أهمية كمصدر لإيرادات الدولة منذ القدم.فقد كانت إيرادات الدومين هى المورد الأكبر للملك أو الإقطاعى فى العصور الوسطى عندما كانت ماليته الخاصة مختلطة بمالية المملكة أو الإمارة، وكان دخل أراضيه الزراعية المملوكة له ملكية خاصة تساهم بالنصيب الأكبر فى إيراداته إلا أنه ترتب على إسراف الملوك فى التنازل عن أجزاء من ممتلكاتهم للأمراء الإقطاعيين، ومن ثم حرمانهم من دخل هذه الممتلكات، إن تضاءلت أهمية إيرادات الدومين تدريجياً وحلت محلها الإيرادات المتحصلة من الأفراد اختيارياً فى البداية ثم إجبارياً فى النهاية، أى أنها أخذت صورة الضرائب وقد استمر هذا الوضع فى عصر ما بعد الإقطاع حتى العصر الحديث الذى شهد، ولا يزال يشهد ،ازدياداً فى أهمية إيرادات الدومين مرة أخرى، ولكن مع اختلاف فى

نوع الدومين. فلم تعد ممتلكات الدولة التى تدر لها إيراداً لا بأس به هـى الأراضى الزراعية ، كما كان الحال فيما سبق ، بل أصبحت المشروعات الصناعية والتجارية التى تمتلكها الدولة والتى يقصد منها الحصول علـى إيرادات للخزانة العامة[١].

ويرجع هذا التطور التاريخى لأهمية إيرادات الدومين الخاص إلـى التطور الذى لحق بدور الدولة وازدياد تدخلها فى النشـاط الاقتصـادى بصورة ملحوظة مما ساهم فى ازدياد عدد المشروعات التـى تمتلكـها ، ومن ثم ازدياد الدخل الذى يمثل أهمية نسبية كمصدر للإيرادات العامـة التى تستخدمها الدولة فى تغطية جزء من نفقاتها العامة المتزايدة.

ويهمنا فى هذا المجال تحديد التقسيمات المختلفة للدومين الخـاص والتى تأخذ أشكالاً ثلاثة:

الفرع الأول : الدومين العقارى.

الفرع الثانى: الدومين الصناعى والتجارى.

الفرع الثالث: الدومين المالى

الفرع الأول
الدومين العقارى

يتضمن الدومين العقارى،ما تمتلكه الدولة من عقارات متعددة تتمثل فى الأراضى الزراعية والغابات، ويطلق عليه الدومين الزراعى،والمناجم والمحاجر،ويطلق عليه الدومين الاستخراجى.وتساهم هذه الممتلكات فـى تحقيق المورد المالى الذى يحققه الدومين العقارى فى جملته.

فالدومين الزراعى، يتمثل فى الأراضى الزراعيـة التـى تمتلكـها الدولة.وكانت تعد أهم أنواع الدومين الخاص،ولذا سمى بالدومين التقليدى. حيث كانت الدولة فى عصر الإقطاع تقوم باستغلال هذه الأراضى سـواء

---

(١) د. احمد جامع، مرجع سابق، ص ٨٥.

بزراعتها بنفسها أو بتأجيرها للأفراد. ولذا كانت الإيرادات التى تحصل عليها الدولة من أراضيها الزراعية ذات أهمية قصوى كمصدر من مصادر الإيرادات العامة.

وقد بدأ الدومين الزراعى يفقد أهميته بزوال عهد الإقطاع، حيث قامت حكومات الدول الأوروبية، لاعتبارات سياسية، بالتصرف فى الأراضى التى تمتلكها الدولة وبيعها للأفراد، وذلك بغرض القضاء على النفوذ الإقطاعى الذى كان سائداً ولتدبير إيراد يغطى الديون التى خلفها هذا العهد. وهذا ما حدث فى فرنسا، حيث لجأت الثورة الفرنسية بتصفية معظم ممتلكات الأسرة المالكة وبيعها للشعب، رغبة فى إضعاف سلطة وسيطرة الملوك على الشعوب. وبطبيعة الحال ، فقد لعب التيار الفكرى الرأسمالى الذى كان سائداً فى ذلك الوقت دوراً هاماً ،ولعل من أهم مبادئه أفضلية الاستغلال الفردى على الاستغلال الحكومى فى جميع المجالات وخاصة المجال الزراعى.وإن كانت الدول فى الغرب ما زالت تمتلك مساحات واسعة من الأراضى ولكنها تقوم باستصلاحها وبيعها للأفراد.

ولهذه الأسباب مجتمعة فقد الدومين الزراعى أهميته كمصدر للإيرادات العامة.

أما الغابات فما زالت الدولة مالكة لها ، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات. فاتساع الغابات يستلزم وجود سلطة كبيرة لإدارتها. كما أن الإشراف الاقتصادى من جانب الدولة لا يكلفها الكثير.

فتنمية الغابات لا تستلزم فنون إنتاجية معقدة، لأن أشجار الغابات، كما هو معروف، تنمو من تلقاء نفسها فى أغلب الأحيان. أضف إلى ذلك أن الفترة الزمنية اللازمة لاكتمال نمو أشجار الغابات وصلاحيتها للاستغلال الاقتصادى بقطعها واستعمالها كأخشاب أطول من عمر الإنسان، ولذا فإن امتلاك الأفراد لها يعنى استعجال استغلالها بقطع الأشجار، مما يؤثر على هذه الثروة الاقتصادية. ولذلك فإن الدولة وحدها

هى التى تستطيع تجميد استثماراتها فى هذا المجال فترة طويلة من الزمن حتى تنتهى الدورة الإنتاجية .

وأخيراً الدومين الاستخراجى (المناجم والمحاجر):أن استغلال المناجم والمحاجر لا تختص به الدولة بصورة عامة فى جميع الدول، بل يختلف الأمر بحسب الأيديولوجية السائدة فى كل دولة. فبعض الدول تؤثر احتفاظها بالاستغلال المباشر للثروة المعدنية ، باعتبار ما تمثله تلك الثروة من دور حيوى فى مختلف أوجه النشاط الصناعى . بينما يترك البعض الآخر أمر استغلالها للأفراد، إيماناً بأفضلية الاستغلال الخاص على الاستغلال الحكومى. باعتبار أن هذا المجال يحتاج إلى أحدث طرق الإنتاج الفنية. وأخيراً، فإن بعض الدول تفضل الاحتفاظ بملكية المناجم والمحاجر وترك أمر استغلالها للأفراد مع الإشراف عليهم وإلزامهم بدفع عائد للدولة طبقاً للإتفاق الذى يعقد فى هذا الصدد . ويكون هدف الدولة من الإشراف حماية الثروة المعدنية من النضوب المبكر.

الفرع الثانى

الدومين الصناعى والتجارى

كما ذكرنا من قبل أن ترك الدولة لدورها كدولة حارسة واتجاهها إلى دور الدولة المتدخلة ، قد أدى إلى زيادة تدخل الدولة فى المجالات المختلفة المتعلقة بالنشاط الاقتصادى، مما ترتب عليه تملك الدولة لمرافق عامة صناعية أو تجارية تمارس من خلالها نشاطاً تجارياً أو صناعياً شبيهاً بنشاط الأفراد أو المشروعات الخاصة.

ولا يقتصر الأمر على ذلك، بل اتسع نشاط الدولة وشمل قيامها أحياناً بالتجارة والصناعة رغبة فى تحقيق مصلحة الأفراد.وإذا كانت الدولة فى سبيل قيامها بهذه الأنشطة تسعى إلى تحقيق الربح، فإن هذا لا يعنى تخليها عن دورها الأساسى فى توفير خدمة للأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية حماية لهم من المشروعات الخاصة. فقد

تقصد الدولة من القيام ببعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن القومى تتمثل فى خدمة المجهود الحربى و ضمان إنتاج أنواع معنية من الأسلحة والمعدات الحربية

واستناداً إلى ذلك فإن الدولة قد تقوم بهذه المشروعات بقصد تحقيق أغراض اقتصادية مثل قيام الدولة بالمشروعات الصناعية اللازمة لتنمية البنية الأساسية فى الاقتصاد القومى، كمشروعات الطاقة والمشروعات الصناعية الثقيلة وإنشاء محطات الكهرباء والماء. وكلها مشروعات تحتاج لرؤوس أموال ضخمة لا يقوى عليها الأفراد. أو بقصد تحقيق أغراض سياسية واجتماعية تتمثل فى المشروعات الحربية والمشروعات المتعلقة بتوفير السلع الضرورية ، وخاصة الغذائية،للأفراد بأسعار زهيدة. وأخيراً قد يكون الغرض مالياً ، مثال ذلك احتكار معظم دول العالم لتجارة الدخان والكحول والكبريت

وقيام الدولة بهذه المشروعات ، أيا كان الغرض منها، يعنى تحقيق إيرادات على جانب كبير من الأهمية. وتتمثل هذه الإيرادات فى صورتين أساسيتين

أ) الثمن العام: **Prix Public:**

يقصد " بالثمن العام" المقابل الذى تحصل عليه الدولة بمناسبة قيامها بنشاط تجارى أو صناعى. وبذلك فهو ثمن السلع والخدمات التى تنتجها وتبيعها المشروعات العامة الصناعية والتجارية تمييزاً له عن الثمن الخاص الذى تحصل عليه المشروعات الخاصة نظير بيعها لمنتجاتها من السلع والخدمات.

وبطبيعة الحال، فإن الثمن العام يحقق إيراداً عاماً للدولة ، يتمثل فى الأرباح التى تحققها الدولة من بيع هذه المنتجات.

ولكن كيف يتم تحديد الثمن العام؟

لايوجد، فى حقيقة الأمر، قواعد عامة موحدة يمكن الإرتكاز عليها عند تحديد أثمان ما تنتجه المشروعات العامة من سلع وخدمات. إذن يختلف الأمر بحسب نوع السوق والغرض من هذه المشروعات.

ويستدعى ذلك ضرورة التفرقة بين الحالات التى تمارس فيها الدولة نشاطها التجارى والصناعى على سبيل المنافسة بينها وبين مشروعات الأفراد، وبين الحالات التى تتمتع فيها الدولة بمركز احتكارى بشأن أنواع معينة من السلع.

ففي حالة المنافسة الكاملة ، فإن الدولة هنا مثلها مثل الأفراد تسعى إلى تحقيق أقصى ربح ممكن، ومن ثم فإن تحديد الثمن العام يخضع لقوى العرض والطلب. وهنا يسمى الثمن بالعام رغبة فى تمييزه عن الثمن الخاص المتعلق بمشروعات وأنشطة الأفراد، حيث يسود ثمن واحد فى السوق لا تملك المشروعات العامة زيادته أو إنقاصه. أما الحالات التى تتمتع فيها الدولة بمركز احتكارى بالنسبة لبيع أنواع معينة من السلع فهى تمثل العنصر الثانى لإيرادات الدومين الصناعى والتجارى.

ب) الاحتكار المالى Monopole fiscal:

في بعض الحالات تقوم الدولة ، بموجب سلطاتها، بفرض حظر على الأفراد والمشروعات الخاصة بشأن القيام بمشروعات تجارية أو صناعية معينة وذلك بقصد تحقيق أغراض معينة. وفى هذا الصدد تتمتع الدولة بمركز احتكارى وتنفرد بتحديد ثمن السلع والمنتجات التى تحتكرها. والغرض من الاحتكار هنا يكون لتحقيق أحد أمرين :

(١)أن يكون الهدف من الاحتكار هو تقديم السلع الضرورية للاستهلاك بأسعار فى مقدرة فئات الشعب المختلفة، وخاصة ذوى الدخل المحدود. ولذا تخشى الدولة اتجاه المشروعات الخاصة إلى رفع أسعارها لعلمها بمدى احتياج الأفراد لها باعتبارها سلع ضرورية استهلاكية.

وفى الواقع ،فإن الدولة هنا لا تسعى إلى تحقيق إيراد مالي، ولكن لحماية الأفراد وتيسير استهلاكهم للسلع الضرورية. مثال ذلك، رغيف الخبز ، الماء، الكهرباء ، بعض وسائل المواصلات.. الخ. فالدولة هنا لا تسعى مطلقاً إلى تحقيق الربح، بل فى بعض الأحيان قد يحملها خسارة (الدعم) ولكنها تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية معينة.

(٢) أن يكون الهدف من الاحتكار للنشاط الصناعى أو التجارى هو الرغبة فى تحقيق إيراد مالى، وهذا ما يطلق عليه بالاحتكار المالى.

ويتم ذلك بشأن السلع واسعة الانتشار، ويكون الطلب عليها غير مرن، بحيث تستطيع الدولة أن تحدد الثمن الذى تختاره لها دون أن يترتب على ذلك نقص فى طلبها الكلى بنسبة أكبر وبالتالى نقص فى الأرباح المحققة . ومن أهم أمثلة هذه السلع " الدخان" كما هو الحال فى فرنسا وسوريا والعراق ومصر. حيث قامت هذه الدول، وغيرها ، بتحريم زراعة الدخان على الأفراد، واحتكارها لها، ومن ثم استقلالها فى تحديد ثمنه، بل وأيضاً فرض ضريبة مرتفعة على المستورد منه رغبة فى تحقيق إيراد مالى ضخم.

ومما هو جدير بالذكر أن الاحتكار المالى المتعلق بالدولة لا يختلف كثيراً عن الاحتكار الخاص المتعلق بالمشروعات الخاصة. ففى كلتا الحالتين يسعى المحتكر إلى التوازن لتحقيق أقصى ربح ممكن. وقد ثار الخلاف بين الكتاب حول تحديد حالة الاحتكار المالى للدولة. فهناك من يرى أن الثمن فى حالة الاحتكار المالى يتحدد عند مستوى أعلى من المستوى الذى يتحدد عنده الثمن فى حالة الاحتكار الخاص، وان الفرق بينهما يمثل ضريبة مستترة أو غير مباشرة . بينما يرى البعض الآخر أن الفرق بين نفقة الإنتاج مضافاً إليها ما يمكن اعتباره ربحاً عادياً للمشروع، وبين الثمن الذى تباع به السلع التى تحتكرها الدولة، يعتبر ضريبة غير مباشرة . وأصحاب هذا الرأى يرون أن الدولة، فى حالة الاحتكار المالى، تسعى إلى تحقيق إيراد عام عن طريق ممارسة الاحتكار بالنسبة لنوع

معين من السلع. وأنصار هذا الرأى يبنون تحليلهم هذا على أساس وجوب اعتبار إيرادات الاحتكار المالى من بين الضرائب غير المباشرة وليس من بين إيرادات الدومين الخاص(١).

وأيا كان الأمر، فالقول بأن الاحتكار المالى للدولة يماثل الاحتكار الخاص للأفراد بيانه قد يثير اللبس، إذ ، فى رأينا، أن الاحتكار المالى للدولة بالمفهوم السالف بيانه لا يمكن أن يشمل كافة أنواع السلع الضرورية وغير الضرورية ،الاستهلاكية والاستثمارية ،نظرا لأنه لا يتصور أن تقوم الدولة باستغلال حاجة الأفراد لسلع ضرورية استهلاكية وتقوم برفع ثمنها من أجل تحقيق أقصى ربح ممكن. إذ أن فى ذلك مخالفة للاعتبارات الاجتماعية التى يجب على الدولة مراعاتها. ولذا فإن التشابه هنا فقط فى الغرض (تحقيق الربح) وليس فى طبيعة السلعة.

الفرع الثالث

الدومين المالى

يقصد بالدومين المالى الأسهم والسندات المملوكة للدولة والتى تحصل منها على إيراد مالى يتمثل فى الأرباح والفوائد وتمثل إيراداً للخزانة العامة.

ويعتبر هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص . وقد ازدادت أهميته فى العصر الحديث وحدث تطور فى مضمونه. فلم يعد قاصراً على حق الدولة فى إصدار النقود ، ولكنه اتسع ليشمل الأسهم ، بصورة خاصة، التى تمثل مساهمة الدولة فى المشروعات الاقتصادية المختلفة(٢)، أو قيام الدولة باستثمار أموالها عن طريق شراء سندات ذات فائدة مرتفعة. وقد ساهم ذلك فى إمكانية الدولة من الإشراف على القطاع

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر د. زين العابدين ناصر ، مرجع سابق،ص ١٤٠،١٤١.

(٢) أى المشروعات التى تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة .

الخاص ، والسيطرة على بعض المشروعات ذات النفع العام من أجل توجيهها إلى تحقيق الصالح العام.

وتسعى الدولة إلى ممارسة النشاط المالى ليس فقط من أجل تحقيق إيرادات مالية ولكن أيضاً، لتحقيق أغراض سياسية أو اقتصادية معينة. فشراء الدولة لأسهم أو سندات معينة من شأنه أن يشجع الأفراد على شراء الأسهم أو السندات الخاصة بالمشروعات التى تشارك فيها الدولة مما يؤدى إلى نجاح حركة التنمية الاقتصادية التى تحتاج إليها البلاد.

وفضلاً عن هذا ، فإن بعض الدول تسمح للممولين بسداد نسبة معينة من بعض الضرائب فى شكل سندات محددة، مما يترتب عليه زيادة ما تمتلكه من أوراق مالية . كذلك يتمثل الدومين المالى فيما تلجأ إليه بعض الدول من إنشاء مؤسسات الاقتراض المختلفة، الاقتصادية والاجتماعية والعقارية والحرفية مما يأتى بفوائد تمثل إيرادات للدولة، هذا فضلاً عن فوائد القروض التى تمنحها الدولة للهيئات العامة المحلية وللمؤسسات العامة[1].

---

(١) د. عادل حشيش و د. مصطفى رشدى، مرجع سابق، ص ١٨٦

الفصل الثاني
الرسوم Tax –Fees

تعتبر الرسوم من مصادر الإيرادات العامة للدولة ذات الأهمية الخاصة، وتأتى فى المرتبة الثانية بعد أملاك الدولة (الدومين) من حيث درجة الأهمية وتتميز بأنها من الإيرادات التى تدخل خزانة الدولة بصفة دورية منتظمة ، ومن ثم تستخدمها الدولة فى تمويل نفقاتها العامة وتحقيق المنافع العامة .

ومما هو جدير بالذكر، أن الرسوم يدفعها الأفراد مقابل الخدمات الخاصة التى يحصلون عليها من المرافق العامة، أى أنها مقابل للخدمات.

ويعد الرسم من أقدم مصادر الإيرادات العامة، حيث كان يمثل فى العصور الوسطى أهمية كبيرة تفوق الضرائب. ويرجع ذلك إلى عدة أسباب:

١-أن فى تلك العصور كانت العلاقة بين الدولة والأفراد أشبه ما تكون علاقة تعاقدية، حيث كانت الدولة تقدم خدمات معينة للأفراد بواسطة مرافقها الإدارية، مقابل التزام الأفراد بدفع مبلغ معين فى شكل رسوم.

٢-كان الملوك وأمراء الإقطاع يفضلون اللجوء إلى الرسوم بدلا من الضرائب. حيث أن فرض الضرائب كان يتطلب موافقة البرلمان، بينما كانت الرسوم لا تتطلب موافقة من جانب الجهة الأخيرة ومن ثم كانت أيسر فى فرضها.

إلا أنه مع تطور دور الدولة وازدياد تدخلها لتحقيق الصالح العام ككل، اصبح من أهم مهام الدولة اشباع الحاجات العامة وتقديم الخدمات للأفراد بمقابل، أو بدون مقابل، خاصة للأفراد الذين لا يستطيعون دفع مقابل لهذه الخدمات. على أن يتم تمويل هذا النشاط من الاعتمادات التى تخصص لكل مرفق فى الميزانية العامة . وبمرور الزمن تناقصت أهمية

الرسوم، إذ لم تعد مصدراً تمويلياً هاماً هام لإيرادات الدولة بقدر كونها وسيلة تنظيمية لسير المرافق العامة وهى بصدد تقديم خدماتها للجمهور. أضف إلى ذلك أن فرض الرسوم لم يعد أمراً متروكاً لمشيئة الدولة، بل أصبح فرضها يتم استناداً إلى القانون . ومن ثم يلزم الحصول على موافقة مسبقة من البرلمان على فرض الرسوم كمقابل لبعض أوجه نشاط المرافق العامة.

وبالرغم من ذلك، فما زال للرسم جانب من الأهمية بالنسبة لبعض هيئات الدولة ، المركزية والمحلية، حيث تعتمد عليه الدولة للحصول على معظم إيراداتها

وسنقوم بتقسيم دراسة الرسم على النحو التالى

المبحث الأول : ماهية الرسم وخصائصه.

المبحث الثانى: تقدير الرسم.

المبحث الثالث: التفرقة بين الرسم وما قد يشبه به من بعض صور الإيرادات العامة الأخرى.

المبحث الأول

ماهية الرسم وخصائصه

يمكن تعريف الرسم أنه " مبلغ نقدى يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة، أو إلى إحدى هيئاتها العامة، مقابل نفع خاص يحصل عليه الفرد بجانب نفع عام يعود على المجتمع ككل ".

ومن هذا التعريف للرسم يتضح لنا أن الرسم يتميز بخصائص هامة تحدد ذاتيته وهى على النحو التالى:

١-الصفة النقدية للرسم:

كان الرسم قديماً يحصل فى صورة عينية،وفقاً للأوضاع

الاقتصادية العامة القائمة فى ذلك الوقت. ومع تطور مالية الدولة.وبعد أن أصبحت النقود هى وسيلة التعامل الرئيسية، إن لم تكن الوحيدة، أصبح من المنطقى أن يتم دفع الرسوم فى صورة نقدية. فالدولة تقوم بنفقاتها العامة فى صورة نقدية، ومن ثم فإنها تحصل على إيراداتها فى صورة نقدية. وبطبيعة الحال، لا يتصور أن يتم جباية الرسم فى صورة عينية ، أو بالعمل لفترة زمنية معينة لصالح الإدارة العامة، بل يتم فرض الرسوم فى صورة نقدية وجبايتها على نفس الصورة ،كما تنص القوانين واللوائح التى تصدر فى هذا الصدد.

٢-صفة الإجبار للرسم:

يدفع الرسم جبراً من جانب الأفراد الذين يتقدمون بطلب الخدمة. وقد آثار عنصر الجبر أو الإكراه بالنسبة للرسم جدلاً واسعاً بين الكتاب ، على أساس أن هذا العنصر لا يظهر إلا عند طلب الخدمة، ومن ثم فإن الشخص يكون له مطلق الحرية فى طلب الخدمة من عدمه.فإذا طلب الخدمة فهو ملزم على نحو حتمى بدفع قيمة الرسم المقرر عليها. أما إذا امتنع عن طلبها، فبطبيعة الحال لا يجبر على دفع أى رسم على الاطلاق.

وحقيقة الأمر، أن عنصر الجبر المقصود هنا، يرجع إلى كون الدولة ممثلة فى هيئاتها العامة تستقل بوضع القواعد القانونية المتعلقة بالرسم، وتلك القواعد لها صفة الإلزام ، تجبر الأفراد على دفعه إذا ما تقدم بطلبه لإحدى الهيئات العامة للحصول على الخدمة. إذ أن تحديد قيمة الرسوم يتم بمقتضى القواعد القانونية، معبراً عن إرادة الدولة، ولا سبيل أمام الفرد إلا الخضوع لهذه القواعد، أى لإرادة الدولة .

كما أن القول بحرية الشخص فى طلب الخدمة هو أمر مسلم به، إلا أن قراره بطلبها، يعنى ظهور عنصر الإجبار، بسبب استقلال الدولة بتحديد قيمة الرسم وطرق تحصيله دون أى اتفاق مسبق مع الشخص طالب الخدمة . ويسمى الإجبار هنا بالإجبار المعنوى الذى ينبع من إرادة

الشخص ذاته واختياره .

بالإضافة إلى ذلك، وبموجب وظائف الدولة الأساسية ، فإنه كثيراً ما يفرض على الأفراد الحصول على خدمات بموجب قواعد آمرة، مع إلزامهم بدفع الرسوم المقررة على تلك الخدمات. كما فى حالة التعليم الإجبارى(الإلزامى)،التطعيم الإجبارى،استخراج البطاقات الشخصية..الخ، إذ كلها خدمات يجبر الفرد على طلبها ودفع الرسوم المقررة عليها من قبل القانون للحصول عليها .ومصدر الإجبار هنا هو القانون ولذا يسمى "الإجبار القانونى"

وأيا كانت صور الإجبار، معنويا أو قانونيا كان ، فإن هذه الصفة لصيقة بالرسم نظراً لكون الخدمات المقررة عليها الرسم تعد خدمات هامة وعدم طلبها من جانب الفرد تعرضه للعديد من المشاكل القانونية والاجتماعية[1].

ومن أمثلة الرسوم، الرسم المقرر لاستخراج رخصة قيادة السيارات، الحصول على جواز السفر، تأشيرة الدخول إلى البلاد أو الخروج منها، رسوم الدراسة الإلزامية وغير الالزامية ،الرسوم القضائية، رسوم الطرق والموانئ..الخ.

٣-صفة المقابل للرسم:

يدفع الفرد الرسم مقابل الحصول على خدمة من الدولة أو هيئاتها العامة. وقد تكون هذه الخدمة عملا يتولاه أحد المرافق العامة لصالح الأفراد، كالفصل فى المنازعات (الرسوم القضائية)، أو توثيق العقود

---

(١) مثال ذلك، إذا كان التعليم الإلزامى يتوفر فيه عنصر الإجبار، فإن التعليم غير الإلزامى وأن كان اختياراً إلا أن عدم طلب الفرد له يمثل إعاقة له لإكمال مراحل تعليمه والحصول على شهادة تساعده فى مواجهة الحياة، كذلك تسجيل الملكية العقارية وبالرغم من كونها غير إلزامية فعدم تسجيل الفرد لملكيته ودفع الرسوم المقررة عليها يعرضه لمشاكل عديدة قد تؤدى إلى ضياع حقه.

وشهرها (رسوم التوثيق والشهر)، أو امتيازاً خاصاً خاص يمنح للفـــرد، كالحصول على رخصة قيادة أو جواز سفر أو براءة اختراع، أو استعمال الفرد لبعض المرافق العامة استعمالاً يترتب عليه فـــى الغـــالب تيســير مباشرة مهنته، أو إشباع حاجاته كاستعمال الموانئ والمطارات(رســـوم الموانئ)، وبعض الطرق العامة البرية والنهرية (رسوم الطرق).

٤-صفة النفع:

تمثل هذه الصفة فى الرسم أهمية خاصة نظراً لكونها تميزه عن أهم مصادر الإيرادات العامة، وهى الضرائب ، وفقاً لما سنوضحه فيما بعد.

فطالب الخدمة يسعى من وراء ذلك إلى تحقيق منفعة خاصة تتعلـق به وحده دون أن يشاركه فيها شخص آخر. وإن كان بالإضافة إلى النفــع الخاص، هناك نفع عام يعود على المجتمع وعلى الاقتصاد القومـــى فـــى مجموعه. ويمكن توضيح ذلك بالمثل التالى، فرسوم تسجيل الملكيـــة وإن كانت تعود بالنفع الخاص على طالب الخدمة، إلا أنها فـــى ذات الوقــت تحقق نفعاً عاماً للمجتمع بأكمله، تتمثل فى استقرار المعاملات بين الأفراد من جهة،وعدم نشوب أى منازعات تتعلق بهذا الحق،من جهـــة أخــرى. كذلك الرسوم القضائية ، يلتزم بدفعها المتقاضون مقابل الحصول علـــى خدمة مرفق القضاء، مما يترتب عليها تحقيق نفع خـــاص، يتمثـل فـــى حصول كل منهم على حقه وضمان عدم منازعة أحد فيه ، وفـــى نفـس الوقت يستفيد المجتمع نتيجة استقرار الحقوق وتوفير العدالة بين أفــراده. وينطبق ذات الأمر على كافة المنافع الخاصة التى تعود علـــى الأفــراد مقابل دفع الرسوم على التعليم والتطعيم واســتخراج رخصـــة القيـــادة.. وغيرها، والتى يقترن فيها النفع الخاص بالنفع العام الــذى يعــود علـــى المجتمع من نشاط المرافق العامة للتعليم والصحة والأمن... الخ .

المبحث الثانى

تقدير الرسم وفرضه

١-تقدير الرسم :

تستقل الدولة بتحديد قيمة الرسم الذى يفرض على بعض خدمات المرافق العامة. إلا أنه ليس من اليسير تحديد قواعد عامة تلتزم بها السلطة العامة (الدولة) وهى بصدد تقدير الرسم الواجب دفعه. ويمكن أن ندخل فى الاعتبار عند تقدير الرسم قواعد معينة تتمثل فيما يلى:

أ- القاعدة الأولى: مراعاة التناسب بين نفقة الخدمة المؤداه وبين الرسم المقابل لها . وتستند هذه القاعدة أساساً إلى أن الغرض الأساسى من المرافق العامة هو تقديم الخدمات اللازمة للأفراد وليس تحقيق الربح. أى أن الغرض منها ليس غرضاً مالياً بحتاً، ومن ثم فلا يوجد ما يستوجب أن يكون مقابل الخدمة الممثل فى الرسم أكبر من نفقة الخدمة. ومبرر هذه القاعدة، أنه لا يتحتم أن يترتب على مباشرة هذه المرافق لنشاطها أن تزيد إيراداتها على نفقاتها.

ب- القاعدة الثانية:أن يكون مبلغ الرسم المقرر أقل من نفقة الخدمة المقابلة له. وليست هذه القاعدة مطلقة ، بل تتعلق ببعض أنواع الخدمات، كالتعليم الجامعى والخدمات الصحية. ويرجع ذلك إلى أن طبيعة هذه الخدمات، تمثل بالإضافة إلى النفع الخاص، نفعاً عاماً يعود على المجتمع ككل.ومن ثم فإن مقتضيات العدالة تستوجب توزيع نفقات هذه المرافق بين الأفراد المنتفعين بها(دافعى الرسوم) وبين المجتمع ككل، عن طريق فرض الرسوم الضرائب بأنواعها المختلفة. أضف إلى ذلك أن تقليل مبلغ الرسوم يكون بهدف تشجيع الأفراد على طلب مثل هذه الخدمات لضرورتها من جهة، ولنفعها العام من جهة أخرى. ويتم ذلك عن طريق عدم تحصيل مبالغ كبيرة من طالبى هذه الخدمات فى صورة رسوم، مما قد يمثل عائقا فى سبيل طلب الأفراد لها، كما هو الحال بالنسبة للخدمات

الصحية . بل قد يصل الأمر، فى كثير من الأحيان، إلى أن تقوم الدولة بتقرير الحصول على هذه الخدمات بالمجان، أى بدون دفع أى رسوم على الإطلاق. كما هو الحال بالنسبة للتطعيم -خاصة ضد مرض شلل الأطفال. فالمنفعة العامة هنا تفوق المنفعة الخاصة فى الأهمية.وفى حالات أخرى،تجعل الدولة طلب هذه الخدمة إلزامياً على المواطنين بتقرير عقوبة خاصة على عدم طلبها،كقيد المواليد فى السجلات المدنية.

ج-القاعدة الثالثة:أن يكون مبلغ الرسم أكبر من نفقة الخدمة المقابلةله.

ويتعلق هذا الوضع ببعض أنواع الخدمات.ويكون الغرض منها إما تحقيق إيراد مالى للخزانة العامة، كما هو الحال بالنسبة لرسوم التوثيق والشهر العقارى، إذا زادت على نفقة المرفق القائم بأداء هذه الخدمة زيادة ملموسة. وإما التقليل من إقبال الأفراد على الخدمة موضوع الرسم، كما هو الحال بالنسبة لرسوم الاستحمام فى بعض الشواطئ.

وقد ثار الجدل بين شراح المالية العامة حول الزيادة فى قيمة الرسم بصورة تفوق الخدمة المقابلة له. فاعتبرها البعض بمثابة ضريبة مستترة. إلا أن هذا القول يخالف الحقيقة، نظراً للاختلاف الواضح بين الرسم والضريبة سواء فى الفن المالى أو النظرية العامة للضريبة. ولذا فإن زيادة قيمة الرسم يمكن تفسيرها فى ضوء السياسة المالية التى تحكم تقدير قيمتها والغرض منها، أو الأغراض السياسية أو الاجتماعية

وبالرغم من هذه القواعد على تنوعها، فإن ذلك لا ينفى أن الغرض من تقرير الرسوم هو غرض مالى بقصد الحصول على إيرادات للخزانة العامة، بالإضافة إلى تنظيم سير استخدام المرافق العامة للدولة من جانب الجمهور.

٢- فرض الرسم:

وفرض الرسم يتم بالارتكاز على كونه يدفع جبراً من الأفراد إلى

الدولة. ويكون للدولة، فى هذا الصدد، حق الامتياز على أموال المديـــن. وبموجب ذلك، فإن فرض الرسوم لا يتم بالإرادة المنفردة للسلطة التنفيذية المتمثلة فى الحكومة وهيئات الدولة ومرافقها العامة،بل يســـتلزم رقابـــة السلطة التشريعية عليها. ولذا فلابد من موافقة السلطة التشـــريعية علـــى فرض الرسوم، وإن كان فرضها لا يستلزم إصدار قانون بل يكفى فيه أن يتم بناء على قانون . ويقصد من ذلك، أن يصدر قانون يخول للوزيـــو أو الإدارة فرض الرسوم المناسبة للخدمات التى تقدمـــها المرافـــق العامـــة. والحكمة من ذلك ، تعدد أنوع الرسوم وتعدد القواعـــد التـــى تتبـــع فـــى تقديرها،ولذا فإن السلطة التنفيذية تكون أقدر من غيرها من سلطات الدولة على إجراء هذا التقدير.ومن ثم تكفى القرارات الإدارية واللوائح لفـــرض الرسوم شريطة أن تستند هذه القرارات إلى قوانين تجيز فرضـــها وفـــى حدود هذه الإجازة، وإلا كانت هذه القرارات باطلـــة لعـــدم شـــرعيتها. والحكمة من فرض الرسوم بناء على قانون ترجع إلى ضرورة الرقابـــة التشريعية ولضمان عدم إساءة استعمال الحـــق والحيلولـــة مـــن مغـــالاة الإدارة.

وفرض الرسم، بهذه الصورة، يكون أيسر من فرض الضريبة التى تستلزم إصدار قانون،كما سنبين فيما بعد. وبالرغم من ذلك ، فقـــد قلـــت أهمية الرسوم كمورد مالى بالنظر إلى تغير مفهوم الدولة ودورها فى أداء الخدمات العامة ، مما أدى إلى زيادة أهمية الضرائـــب كمـــورد ســـيادى ومصدر هام لإيرادات الدولة . أضف إلى ذلك أن الرسوم تفتقد عنصـــوى المرونة والغزارة اللازمين لأى نظام مالى حديث. فليـــس مـــن الســـهل الحصول على إيرادات مالية كبيرة مصدرها الرسم، كما أنه من الصعـــب زيادة حصيلته كلما اقتضى الأمر. بالإضافة إلى كونه يفرض دون مراعاة للظروف الاجتماعية لدافع الرسم مما يتنافى مع مبدأ العدالة الاجتماعية .

وفـــى الحالات المحدودة المتعلقة بإعفاء بعض الطوائف من الرسم، من ذوى الدخول المنخفضة، لابد أن يحدد القانون الشروط العامة الواجب

توفرها فى الشخص حتى يتمتع بالإعفاء .

واستناداً إلى كافة هذه الاعتبارات ، تضاءلت أهمية الرسم، بل اتجه التفكير المالى والاقتصادى نحو إلغائه بشأن العديد من الخدمات، كانتقال السلع داخل إقليم الدولة، أو المرور فوق الكبارى.ومن جهة أخرى، تحولت العديد من الرسوم إلى ضرائب كرسوم التسجيل التى تزيد زيادة كبيرة على تكاليف مرفق التسجيل أو التوثيق ، لذا فهى تعد ضرائب غير مباشرة رغم احتفاظها بالتسمية كوضع شائع .

ولا يعنى تضاؤل أهمية الرسوم فى العصر الحديث اختفاؤها كلية. فما زالت الأنظمة المالية الحديثة تستخدم الرسوم على خدمات المرافق العامة كنوع من تنظيم استخدامها، خصوصا بعد ظهور العديد من المبتكرات الحديثة، كالأقمار الصناعية والإنترنت وغيرها.مما جعل الدولة تفرض رسوما على طالبى هذه الخدمات ، كنوع من تحمل المستهلكين بجزء من تكاليفها بواسطة الرسوم المفروضة عليها

المبحث الثالث

التفرقة بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى

نظرا للخلط الشائع بين الرسم وبعض صور الإيرادات العامة الأخرى، فقد استوجب ذلك ضرورة التفرقة بينه وبين كل من الثمن العلم والضرائب بصورة خاصة لتحديد ذاتية كل منهم.

الفرع الأول

الرسم والثمن العام

يقصد بالثمن العام ما يدفع مقابل خدمة تؤديها هيئة عامة سواء، لأهميتها وضرورة إتاحة الفرصة للانتفاع بها من جميع الأفراد أو لكونها عرضة للاحتكار وللبيع بأثمان مرتفعة إذا تركتها الهيئات العامة للمنشآت الخاصة. وبذلك يتميز الثمن العام عن الثمن الخاص الذى تحصل عليه

المشروعات الخاصة عند بيع منتجاتها من سلع وخدمات.

و أوجه الشبه بين الثمن العام والرسم وأنهما إيراد عام تحصل عليه الدولة وتعتمد عليه فى تغطية نفقاتها. وأن دافع كل منهما يحصل على نفع خاص. كما أن هناك قدراً من التناسب بين النفع الذى يحصل عليه الفـرد وقيمة تكاليف الخدمة لكنهما يختلفان من حيث الفن المالى لكـل منـهما. ويمكن تحديد هذا الاختلاف على النحو التالى:

(١)بالرغم من أن كلاهما يحقق نفعاً خاصاً بجانب النفع العـام، إلا أنه إذا كان النفع الخاص المتحقق أكبر من النفع العام فإن ما تحصل عليه الدولة مقابل السلعة أو أداء الخدمة هو ثمن عام. أما إذا كان النفع العـام المتحقق أكبر من النفع الخاص فإن الدولة تحصل فى مقابل أداء الخدمـة على رسم يدفعه المستفيد من الخدمة .

ومما هو جدير بالذكر، أنه قد لا يقترن النفع الخاص فى الثمن العام بأى نفع عام.

(٢)يتم فرض الرسم بناء على قانون، أى بموجب قرارات أو لوائح إدارية من جانب السلطة التنفيذية تحت رقابة السلطة التشريعية . فالسلطة العامة هى التى تستقل بتحديد قيمته وبيان كافة الأحكام القانونية المتعلقـة به دون تدخل من جانب الأفراد. أما الثمن العام فيتم تحديده بقـوار إدارى من المشروع العام المنتج للسلع والخدمات. ويقدر بنفس طريقـة تقديـر الثمن الخاص أى بموجب قانوني العرض والطلب فى السوق دون تدخـل من جانب السلطة العامة. يستوى فى ذلك أن تمارس الدولة نشاطها فـى ظل المنافسة الكاملة أو فى ظل الاحتكار حيث يطبق قوانين كـل حالـة بشأن تحديد الثمن العام .

وبناء على ذلك، فمن المتصور أن يتعدد الثمن العام من حيث قيمته طبقاً لقوانين السوق السائدة وظروف الطلب والعرض، بينما تكون قيمـة الرسم واحدة بالنسبة للكافة.

(٣)يتم دفع قيمة الرسم جبرا من جانب الأفراد، ويكون للدولة حق الامتياز على أموال طالب الخدمة (المدين) أما الثمن العام فهو اختياري إلا إذا كانت الدولة تتمتع بمركز احتكارى قانونى أو فعلى بالنسبة لإنتاج السلعة أو الخدمة. ولا يكون للدولة نفس الضمانات (حق الامتياز) كما هو الحال بالنسبة للرسم.

(٤)يمكن تحويل الرسم إلى ضريبة (كما سبق بيانه) ، أما الثمن العام فلا يمكن تحويله إلى ضريبة

(٥)إن أهمية الرسوم ،كمصدر للإيرادات العامة، آخذة فى التضاؤل. بينما أهمية الثمن العام تتوقف على مدى تدخل الدولة فى النشاط الاقتصادى . فإذا كانت دولة منتجة أو متدخلة ازدادت أهمية الثمن العام. أما إذا اقتصر دورها على كونها دولة حارسة ازدادت أهمية الرسوم وتضاءلت أهمية الثمن العام.

الفرع الثانى

الرسم والضريبة

يتشابه كل من الرسم والضريبة فى عنصر الإجبار، إلا أن الاختلاف بينهما يتمثل فى أن الرسم يفرض مقابل خدمة معينة يطلبها الفرد ويحصل منها على نفع خاص يشبع حاجاته مباشرة بالإضافة إلى النفع العام الذى يعود على المجتمع ككل بصورة غير مباشرة

أما الضريبة -كأهم مصدر للإيرادات العامة فهى تفرض بدون مقابل، مساهمة من الفرد فى تغطية جانب من النفقات العامة. وترتيبا على ذلك فإن تحديد مقدار الرسم يتم عادة على أساس قيمة الخدمة التى يحصل عليها الفرد ، بينما تحديد مقدار الضريبة يتم على أساس المقدرة التكليفية أو المالية لدافع الضريبة. فهناك اختلاف واضح فى طبيعة كل من الرسم والضريبة.

بالإضافة إلى أن الرسم يفرض بناء على قانون فى صورة قرارات أو لوائح إدارية، أما الضريبة فلا تفرض إلا بقانون يصدر من السلطة التشريعية نظراً لخطورة هذه الأداة التمويلية .

ونظراً لأهمية الضريبة سنفرد لها الباب الثالث بصورة تفصيلية.

الباب الثالث
نظرية الضريبة

مقـــدمـــة:

تعد الضرائب من أقدم وأهم مصادر الإيرادات العامة. وقد مثلت الضريبة خلال مراحل طويلة أساس الدراسات المالية . ولا يرجع ذلك لكونها تعد مصدراً رئيسياً من مصادر الإيرادات العامة،فقط، ولكن لأهمية الدور الذى تلعبه لتحقيق أغراض السياسة المالية من جهة، ولما تثيره من مشكلات فنية واقتصادية متعلقة بفرضها أو بآثارها من جهة أخرى.

ونظام الضريبة نظام قديم قدم التاريخ. فمنذ العصور الأولى،عرف الإنسان الضريبة التى كانت تحصل فى صورة عينية يدفعها الفرد جبرا إلى السلطة العامة كنوع من المشاركة فى تغطية النفقات العامة. وقد عرفت الإمبراطورية الرومانية نظاماً ضريبياً محكماً كانت فيه الضريبة سنوية وإجبارية. أما فى عصر الإقطاع فقد كان الملك أو الأمير يعتمد فى بادئ الأمر، على إيرادات أملاكه الخاصة كمورد أساسى للحصول على الإيرادات اللازمة لنفقاته الشخصية إلى جانب النفقات العامة. ومنذ القرن الثالث عشر بدأ الملوك يلجأون إلى طلب مساعدات اختيارية من رعاياهم لمواجهة زيادة النفقات، وخاصة النفقات الاستثنائية، وذلك لعدم كفاية موارد الدومين الملكى لسداد هذه النفقات .وسرعان ما تحولت المساعدات الاختيارية إلى صفة الإجبار والإلزام والدوام.

ومع التطور، اضطر الملوك إلى دعوة ممثلى الشعب للحصول على موافقتهم على فرض الضرائب بعد ثورات سياسية مشهورة فى التاريخ الإنجليزى والتاريخ الفرنسى.ومن هنا نشأ وتأكد حق المجالس السياسية فى الاختصاص بسن التشريعات الخاصة بفرض الضرائب ثم بغيرها من التشريعات الأخرى وقد أصبح من حق الشعب الموافقة المسبقة على فرض الضرائب، باعتبار أن ذلك يعد من المبادئ الأولية فى

الدول الديمقراطية[1].

وجدير بالذكر أن اعتماد الدولة على الضريبة فى العصر الحديث يكاد يكون اعتماداً كلياً . ولا يستثنى من ذلك إلا بعض الدول ذات الكثافة السكانية البسيطة والتى تتميز بثروات طبيعية تغنيها عن فرض الضرائب ، كدول الخليج العربى المنتجة للبترول مثلاً.

ونظراً لأهمية الضريبة،نجد أن شراح المالية العامـــة يخصصـــون جانباً كبيراً من بحوثهم للنظرية العامة فى الضريبة،وقواعدها وأحكامـــها الفنية وآثارها والمشكلات التى تثيرها

وابتداء من ذلك، سنقوم بدراسة نظرية الضريبة على النحو التالى:

الفصل الأول: ماهية الضريبة .

الفصل الثانى:التنظيم الفنى للضريبة.

---

(1) د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٠٣.

الفصـــل الأول
ماهية الضريبة

يقسم هذا الفصل على النحو التالى :

المبحث الأول: تعريف الضريبة وبيان خصائصها.

المبحث الثانى: الأساس القانونى للضريبة.

المبحث الثالث: القواعد العامة التى تحكم الضريبة.

المبحث الرابع: أغراض الضريبة.

المبحث الأول

تعريف الضريبة وبيان خصائصها

(١)تعريف الضريبة:

تعرف الضريبة بأنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة،أو إحدى الهيئات العامة المحلية ، بصورة نهائية ،مساهمة منه فى التكـــاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة".

وابتداء من هذا التعريف يمكن تحديد خصائص الضريبة على النحو التالى

(٢)خصائص الضريبة :

١-الضريبة فريضة مالية:

ويقصد بأن الضريبة فريضة مالية أنها استقطاع مالى من ثـــروة أو دخل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين. وبما أنها فريضة مالية فإن ما يتم جبايته من الأفراد يجب أن يأخذ صفة المال، سواء كان الاقتطاع فى شكل نقدى أو عينى

ففى النظم الاقتصادية القديمة، كانت الضريبة تفرض وتحصـــل فى

صور عينية، نظراً لأن الظروف الاقتصادية السائدة وقتئذ الوقت كـــانت تقوم على أساس التعامل بالصورة العينية . ويظهر ذلك جلياً فى العصور الاقطاعية ، حيث كان القطاع الزراعى يمثل أهم القطاعات فـــى ذلـك الوقت. وتمشيا مع تلك الظروف كانت الضرائب تحصل فى صورة عينية كما أن الانفاق العام كان يتم فى صور عينية.إما عن طريق اقتطاع جـزء من المحصول يلتزم الأفراد بتقديمه إلى الدولة، وإما عن طريق إلزامـــهم بالقيام بعمل معين (السخرة) .

وإذا كان هذا هو الوضع الشائع فى ذلك الوقت ،تمشياً مع طبيعـــة الاقتصاديات العينية والمبادلات العينية وعدم انتشار استخدام النقود، فـإن الوضع قد اختلف تماماً فى العصور الحديثة، حيث أصبحت النقود هـــى وسيلة وأداة التعامل الأساسية الأكثر شيوعاً وسيطرة ممـــا اسـتوجب ، بطبيعة الحال، أن تدفع الضرائب فى شـــكل نقـدى باعتبـار أن كافـة المعاملات، سواء فى القطاع العام أو الخاص، تتم بصورة نقديـــة. ومـا دامت النفقات العامة تتم فى صورة نقديــــة، فـإن الإيـرادات العامـة، والضرائب بصورة خاصة، تحصل فى صورة نقدية.

وفرض الضريبة وجبايتها بالصورة النقدية لا يعنى ، بحـــال مـــن الأحوال، عدم إمكان جبايتها بالصورة العينية . كل ما هنالك أن هذا الأمر كان لا يتم إلا فى أضيق نطاق وفى الظروف الاستثنائية البحتـــة، حالـــة الحروب مثلاً ،أو فى الحالات التى تكون فيها الدولة فى فترة تحول مـــن النظام الرأسمالى إلى الاشتراكى . ومـــن ثـــم ،وتمشـياً مـــع سياســتها الاقتصادية الجديدة، فإنها ترغب فى توسيع دائرة ملكيتها. ولذا فيمكــن أن تحصل الدولة على جزء من الضرائب فى شكل إجبـــار الأفـــراد علـــى التنازل عن جزء من ممتلكاتهم.

وهذا الاستثناء من الأصل العام يجب عدم التوسع فيـــه.والأصـــل العام، وفيما عدا الحالات الاستثنائية المحدودة ، إن الضريبة تأخذ الشكل

النقدى باعتباره يلائم الظروف والأنظمة الاقتصادية والنظام المالى الحديث (النظام النقدى).

ويمتاز الشكل النقدى للضريبة عن الشكل العينى من عدة أوجه: **أولا**، أن الدولة تتحمل تكاليف ونفقات باهظة قد تفوق قيمة الضريبة العينية وهى فى سبيلها لجمع ونقل وتخزين المحاصيل بالإضافة إلى إمكانية تعرضها للتلف. وكلها أمور لا تقابلها عندما تأخذ الضريبة الشكل النقدى. **ثانيا**، أن الضريبة العينية تجافى فكرة العدالة، إذ هى تلزم الأفراد بتقديم جزء من المحصول أو القيام بأعمال السخرة، دون الأخذ فى الاعتبار الظروف الشخصية لكل فرد من حيث نفقة الإنتاج الحقيقية التى يتكلفها كل فرد لإنتاج محصوله، وما قد يعانى منه من أعباء عائلية أو غيرها. **ثالثاً**، عدم ملائمة الضريبة العينية للأنظمة المالية الحديثة، كما سبق ذكره[1].

٢-الضريبة تدفع جبراً:

إن صفة الإجبار فى الضريبة ذات صبغة قانونية.بمعنى أن الإجبار هنا إجبار قانونى وليس معنويا، يجد مصدره فى القانون وليس فى إرادة الأفراد أو الدولة .

وبناء عليه يكون الفرد مجبرا على دفع الضريبة دون أخذ رغبته أو استعداده للدفع فى الاعتبار.

ويكون للدولة ، فى حالة امتناعه عن أدائها، حق اللجوء إلى التنفيذ الجبرى للحصول على مقدار الضريبة. كما أنها تتمتع فى سبيل اقتضائها بامتياز على أموال المدين.

---

(١) واستنادا على ذلك فإن ما يقدمه الأفراد من خدمات ذات طابع خاص كخدمات المحلفين والخدمة العسكرية لا يعتبر ضريبة بالمعنى الفنى للكلمة، وإن سميت الخدمة العسكرية ضريبة الدم، تجاوزا.

وعنصر الإجبار فى الضريبة قد يثير العديد من التساؤلات حـــول مدى انفراد الدولة فى تحديد النظام القانونى للضريبة ، من حيث وعـــاء الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها ، دون مـــا اعتبـــار لإرادة المكلفيـــن بدفعها ، ودون ما الخضوع لضوابط قانونية محددة. والمجمـــع عليـــه أن سيادة الدولة لا تعنى أنها لا تلتزم بضوابط معينة يجب مراعاتـــها عنـــد فرض الضريبة وتحصيلها ، وإلا اعتبرت الضريبة سيفا فى يـــد الدولـــة مسلطا على رقاب المكلفين بها.

فالضريبة لابد أن تصدر بقانون، وليس بناء على قانون، ويعد ذلـك من المبادئ الدستورية الهامة. فلا تفرض الضريبة ولا تعدل ولا تلغى إلا بموافقة السلطات التشريعية المختصة.

وحينئذ يصدر قانون يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة، مع ضـــرورة التزام الدولة بأحكام هذا القانون عند فرض الضريبة أو تحصيلـــها ، وإلا خالفت القانون واعتبر عملها غير مشروع، ويحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الإدارية المختصة. كما يلتزم الأفراد، بموجـــب هـــذا القانون، بأداء الضريبة إلزاما دون أى مخالفة.

وواقع الأمر، أن حق السلطة التشريعية، ممثلة فى المجالس النيابية، فى فرض الضريبة يقصد به عدم تحكم السلطة التنفيذية إذا ترك الأمر لها دون رقابة من ممثلى الشعب. أضف إلى ذلك، أن الضريبة تفرض علـــى قاعدة عريضة من الشعب تأسيسا على رابطة التضامن الاجتماعى بينـــهم وبين الدولة التابعين لها، ولذا فلا يتصور أن تفرض الضريبة بلائحـــة أو بقرار إدارى ، بل ينبغى أن تصدر بقانون.

ويوضح التطور التاريخى للنظام الضريبى فى العديد من الـــدول، كإنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية،كيف أن الثورات التى قامت بها الشعوب كانت هى السبب الرئيسى لتقرير هذا المبدأ الدستورى،والذى أصبح الآن مبدأ هاما راسخا ومنصوصا عليه فى كافة دساتير دول العالم.

٣-الضريبة تدفع بصورة نهائية:

إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لا تلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أية فوائد عنها. وبذلك تختلف الضريبة عن القرض العام الذى تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما تلتزم بدفع فوائد عن مبلغه.

٤-الضريبة تدفع بدون مقابل:

يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص يعود عليه وحده مقابل أدائه للضريبة. ويدفع المكلف الضريبة مساهمة منه كعضو داخل المجتمع فى تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

وغنى عن البيان أن الفرد ينتفع بالخدمات التى تقدمها الدولة بواسطة مرافقها العامة المختلفة، وأن الدولة تستخدم حصيلة الضرائب وإيراداتها الأخرى لتسيير هذه المرافق. إلا أن الفرد يتمتع بهذه الخدمات، كالدفاع والأمن والقضاء .. الخ ليس باعتباره مكلفا بأداء الضريبة، بل لكونه عضوا فى الجماعة السياسية التى ينتمى إليها(المجتمع).وهذا النفع ليس حكرا عليه وحده ولكنه يعود على جميع أعضاء المجتمع.

واستنادا على ما تقدم، فإن الضريبة لا تدفع مقابل نفع خاص، كما أن تقديرها لا يتم بناء على مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة، بل يتم وفقا للمقدرة التكليفية للفرد[١]. أى مقدرته على الدفع بالنسبة لغيره من الأفراد وعلى تحمل الأعباء العامة. والدولة هى التى تحدد هذه المقدرة.

---

(١) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد مقدرة الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على المساهمة عن طريق دخولهم وثرواتهم فى تحمل عبء الضريبة. ويقصد بالدخل هنا الدخل الذى يحصل عليه الفرد بعد خصم نفقات الحصول عليه ونفقات المحافظة على مصدر الدخل. أى الدخل الفردى الصافى

لمزيد من التفصيل أنظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ١٧٠ ، وما بعدها.

ولذا لابد لها من مراعاة الظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة لأنها تؤثر فى مقدرته التكليفية

وتبرير ذلك أن الضريبة تفرض على جميع الأشخاص المقيمين فى الدولة، من مواطنين وأجانب باعتبارهم يتمتعون بجميع الخدمات التى تقدمها مرافق الدولة المختلفة.

ويعتبر هذا العنصر هو وجه الاختلاف بين الضريبة والرسم، كما رأينا من قبل.

٥-الضريبة تمكن الدولة من تحقيق أهدافها:

تعد الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق، ولذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق أهدافها. ويمثل **هدف الحصيلة** الهدف الدائم والرئيسى لأنه يوفر للدولة الموارد التى تحتاجها لمواجهة نفقاتها وزيادة أعبائها التى تحقق منافع عامة للمجتمع فى مجموعه. كما أنها **تحقق التوازن الاقتصادى والاجتماعى** بين حقوق الخزانة العامة وحقوق الأفراد. ودورها الاساسى فى **تحقيق العدالة الاجتماعية وعدالة توزيع الدخل القومى** وتقليل التفاوت فى الدخول بين فئات المجتمع، عن طريق الضرائب التصاعدية،أمر لا يخفى على أحد. وتعتبر هذه الخصيصة مبدأ دستوريا أفرزته الثورات السياسية الكبرى، كما نص عليه إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذى أصدرته الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ . ولم يعد هناك حاجة فى العصر الحديث على النص عليه صراحة، إذ أنه يعد من المبادئ الدستورية العامة المستقرة الواجب اتباعها بغض النظر عن وجود نص دستورى من عدمه .

المبحث الثاني

الأساس القانونى للضريبة

حاول فقه المالية العامة تلمس الأساس الذى يعطى للدولة الحق فى فرض الضرائب والتزام الأفراد بدفعها. ويمكن رد هذه المحاولات إلى تيارين كبيرين ينتمى كل منهما إلى حقبة تاريخية معينة. أولهما نظرية العقد الاجتماعى والمنفعة، وثانيهما نظرية التضامن الاجتماعى. وسنعرض على التوالى لكل منهما:

أولا: نظرية المنفعة والعقد الاجتماعى:

سادت أفكار هذه النظرية خلال القرنين الثامن والتاسع عشر. فالفقه التقليدى قد حاول تأسيس حق الدولة فى فرض الضريبة على أساس فكرة المنفعة التى تعود على الأفراد مقابل دفع الضريبة،وتتمثل فى الانتفاع بخدمات المرافق العامة المختلفة.وبناء على ذلك فإنه لولا انتفاع الأفراد بهذه الخدمات لما كان هناك سند قانونى لفرض الضريبة والتزام الأفراد بها.

ويؤسس أنصار هذه النظرية فكرة المنفعة على ارتباط الفرد بعقد ضمنى بينه وبين الدولة يسمى **بالعقد الاجتماعى** Le contrat social[١] وأول من قال به هو الفيلسوف الفرنسي جان جاك روسو فى القرن الثامن عشر. ويتمثل هذا العقد فى كون الأفراد يتنازلون عن جزء من حرياتهم لحماية باقى أفراد المجتمع، كما أنهم بمقتضى عقد مالى يلتزمون بدفع الضرائب مقابل المنافع التى تعود عليهم من نشاط الدولة.

---

(١) تتلخص فكرة هذا العقد فى أن الأفراد يعيشون فى مجتمع وليس فى عزلة وأن كل منهم يستفيد من مزايا تلك الحياة الجماعية، ومن ثم فإن هناك عقد ضمنى بينهم يتنازل بمقتضاه كل فرد عن جزء من حريته وأمواله، مقابل أن يؤمن للآخرين جزء من الحرية والأموال فى ظل حماية القانون.

وقد اختلف أنصار هذه النظرية فى تكييف طبيعة هذا العقد. فاعتبره البعض، كأدم سميث، **عقد بيع خدمات**. فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات فى صورة ضرائب. وبالرغم من سهولة هذا التكييف وبساطته إلا أنه يخالف الحقيقة. فمن الصعوبة بمكان تقدير قيمة المنفعة التى تعود على دافع الضريبة من خدمات الدولة باعتبار أن كثيراً من الخدمات التى تقدمها الدولة غير قابلة للانقسام أو التجزئة كالأمن والدفاع والتمثيل الدبلوماسى

أضف إلى ذلك أن هذا التكييف لا يتوافق مع التزام الأجيال المستقبلة بدفع أقساط وفوائد الديون التى عقدتها الدولة ولم يترتب على إنفاقها أى نفع مباشر لتلك الأجيال.

وأخيراً فإنه لو صح هذا التكييف لألزمت الدولة الطبقات محدودة الدخل بدفع ضرائب تفوق مقدرتها كثمن للخدمات العامة التى تستفيد بها باعتبارها أكثر الطبقات استفادة من تلك الخدمات ، وفى ذلك منافاة لاعتبارات العدالة.

وصور البعض الآخر هذا العقد الضمنى على أنه **عقد شركة**. وأصحاب هذا التكييف اعتبروا أن الدولة شركة إنتاج كبيرة ، الشركاء فيها هم أفراد المجتمع حيث يقوم كل منهم بأداء عمل معين ويتحمل فى سبيل ذلك بنفقات خاصة. ويوجد إلى جانب النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس إدارة هذه الشركة، أى الحكومة، تعود منفعتها على جميع الشركاء، أى خدمات المرافق العامة،ومن ثم يتعين على هؤلاء المساهمين المشاركة فى هذه النفقات فى صورة الضرائب التى تفرضها عليهم الدولة.

وهذا التكييف،وإن كان يفسر ضرورة التناسب بين مبلغ الضريبة ودخول الأفراد(نسبة مساهمة كل منهم فى عقد شركة الإنتاج) ،إلا أنه لا يستعصى على النقد: إذ أن الدولة لا تقدم فقط مجموعة من المصالح

المادية للأفراد بل وأيضا مجموعة من المصالح المعنوية والأدبية التي يصعب تقديرها. بالإضافة إلى أن هذا التكييف يستوجب انتفاع الطبقات ذات الدخول المرتفعة بقدر من الخدمات العامة يفوق ما تتمتع به الطبقات محدودة الدخل، وهذا ينافى الحقيقة إذ فى الغالب ما تتمتع الطبقات محدودة الدخل بخدمات المرافق العامة أكثر من الطبقات مرتفعة الدخل وأخيرا أن هذا التكييف يقوم على أساس مجرد تصور أو اعتقاد من جانب بعض الفقهاء دون أن يتأكدوا من تحققه

ولذا فقد ذهب البعض، وعلى رأسهم مونتسكيو، إلى تكييف هذا العقد على أنه **عقد تأمين**. فالأفراد يدفعون الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقى من أموالهم والانتفاع بها على أفضل سبيل . ومن ثم، تعد الضريبة قسط التأمين الذى يدفعه الأفراد مقابل حماية الدولة للجزء الباقى من أموالهم وأيضا أشخاصهم.

ويمتاز هذا التكييف بإلزام الأفراد بدفع مقدار من الضرائب يتناسب مع دخولهم استنادا إلى ضرورة تناسب قسط التأمين مع محل التأمين (الشئ المؤمن عليه).

ويعيب هذا التكيف أن عقد التأمين يلزم المؤمن ،أى الدولة، بتعويض المستأمن ،أى المكلف،عن الأضرار التى تلحق بأمواله. وهذا ما لا تقوم به الدولة سواء فى الوقت الحالى أو الماضى. أضف إلى ذلك أن هذا التكييف يقصر وظيفة الدولة على مجرد حفظ الأمن، وهو ما يتمشى مع فكرة الدولة الحارسة ولا يستقيم البتة مع فكرة الدولة المتدخلة والمنتجة.

وبناء على ما تقدم، فإن نظرية المنفعة والعقد الاجتماعى، وإن كانت تبحث عن مبرر لكى تكون الضريبة متناسبة مع الدخل أو الثروة الخاضعة لها على أساس عقدى، لا تناسب العصر الحديث بكل تطوراته وتغيراته. لذا فقد ظهر تيار آخر يؤسس فرض الضريبة على نظرية

التضامن الاجتماعى.

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعى La solidarité Sociale :

تقوم هـذه النظرية على فكرة أساسية مؤداها أن الأفراد يسلمون بضرورة وجود الدولة، كضرورة سياسية واجتماعية، تحقق مصالحهم وتشبع حاجاتهم . ومن ثم ينشأ بين الأفراد تضامن اجتماعى بموجبه يلتزم كل فرد بأداء الضريبة المفروضة عليه، كل بحسب مقدرته التكليفية (المالية) ، كى تتمكن الدولة من القيام بوظائفها المتعددة وتوفير الخدمات العامة لكافة المواطنين بلا استثناء وبغض النظر عن مدى مساهمتهم فى تحمل الأعباء العامة. وأكثر من ذلك فمن الممكن استفادة بعض الأفراد بالخدمات العامة رغم عدم قيامهم بدفع الضرائب أو بدفع مبالغ زهيدة كأصحاب الدخول المحدودة ، وعدم انتفاع البعض الآخر بهذه الخدمات رغم قيامهم بدفع ضرائب كالمواطنين المقيمين فى الخارج.

وبالإضافة إلى ما سبق، فإن نظرية التضامن الاجتماعى تقترن بفكرة السيادة التى تمارسها الدولة على رعاياها،ومن ثم إلزامهم وإجبارهم على أداء الضريبة . وهذا يفسر إلزام الأجانب المقيمين فى الدولة، إقامة عادية أو مستمرة، بالمساهمة فى الأعباء والتكاليف العامة وأداء الضريبة المفروضة عليهم

مما سبق، يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعى تمثل الأساس القانونى الذى تستمد منه الدولة سلطتها فى فرض الضريبة على المقيمين على أرضها من وطنيين أجانب.

المبحث الثالث

القواعد العامة التى تحكم الضريبة

يقصد بالقواعد العامة، التى تحكم الضريبة، مجموعة القواعد والمبادئ التى يتعين على المشرع المالى الاسترشاد بها ومراعاتها بصدد

تقرير النظام الضريبى فى الدولة. وهى قواعد ذات فائدة مزدوجة: فهى تحقق مصلحة المكلف، من جهة، ومصلحة الخزانة العامة من جهة أخرى. وواقع الأمر، أن تلك القواعد تعد بمثابة دستور عام ضمنى تخضع له القاعدة القانونية الضريبية. واحترام الدولة لتلك القواعد عند فرض الضريبة أمر حتمى ولا يحق لها الخروج عليها وإلا اعتبر ذلك تعسفا من جانب الدولة فى استعمال حقها فى فرض الضرائب ويمثل ظلما بينا للأفراد المكلفين بها.

ويعتبر " آدم سميث" أول من نظم تلك القواعد والمبادئ وصاغها فى كتابه الأول " ثروة الأمم". وتتلخص هذه القواعد فيما يلى:

أولا: قاعدة العدالة والمساواة Equality:

يتركز مفهوم هذه القاعدة على التزام الدولة، عند فرض الضرائب على المكلفين بها، مراعاة تحقيق مبدأى العدالة والمساواة فى توزيع الأعباء العامة بينهم.

وقد أثارت هذه القاعدة العديد من الجدل بين الكتاب الاقتصاديين، وتعرضت لتطور كبير وفقا للتطور الاقتصادى والاجتماعى الذى حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر.

وقد ذكر آدم سميث فى كتابه المشهور" ثروة الأمم" أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة فى النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أى بنسبة الدخل الذى يتمتع به كل منهم فى حماية الدولة ".

وفى إطار تفسير علماء المالية لهذه العبارة، ربطوا بين تحقيق العدالة وبين **الضريبة النسبية** التى بمقتضاها يتحدد سعر نسبى للضريبة من دخل الفرد. ومن ثم تكون النسبة المقتطعة من وعاء الضريبة(الدخل مثلا) دائما واحدة، مهما كان مقدار المادة الخاضعة للضريبة. واستنادا إلى هذه الفكرة إذا كان سعر الضريبة ١٠% مثلا وكان دخل الفرد مائة جنيه فإن ما يقتطع من هذا الدخل كضريبة هو عشر جنيهات أو خمسون

جنيها إذا كان دخله خمسمائة جنيه أو مائة جنيه إذا كان ألف جنيه وهكذا. وهذا الرأى الذى ساد فترة طويلة، وإن كان يرتكز على فكرة المساواة فى المعاملة بين الجميع دون تمييز أو تغيير فى سعر الضريبة، لايبرأ مـــن النقد: فالضريبة النسبية تعد أشد وطأة على الطبقات محدودة الدخل مـــن تلك مرتفعة الدخل،إذ يكون الاقتطاع بالنسبة للأولى أشد عبئا عليها ممـــا يضطرها إلى حرمان نفسها من إشباع بعض حاجاتها الضرورية بـــالنظر إلى المبلغ المتبقى لديها بعد خصم مبلغ الضريبة. ففى المثال السابق مقدار ما يقتطع من الدخل لدفع الضريبة(عشرة جنيهات لذوى الدخل المحـــدود) يعد مبلغا ليس بقليل بالنسبة لضآلة المبلغ الذى يتبقي لـــه (٩٠ جنيـــه) لا يكفى لإشباع حاجاته الضرورية.

ومن ثم فإن الضريبة النسبية عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة من فرض الضريبة،بل وأيضا لا تحقق المساواة بين المكلفين بعبء الضريبة.

ونتيجة لذلك، فقد اتجه علماء المالية فى العصر الحديث إلى تـــرك فكرة الضريبة النسبية والاتجاه إلى الأخذ بفكرة **الضريبـــة التصاعديـــة**. فتفرض الضريبة بنسب تتغير بتغير قيمة الوعـــاء أو المـــادة الخاضعـــة للضريبة. فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التى تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على ذوى الدخول المرتفعة. أى أن سعر الضريبة يتذبذب صعودا وهبوطا بحسب مقدار المادة الخاضعة للضريبة. مثال ذلـــك، إذا كان هناك ثلاثة أفراد دخل كل منهم على التوالى هو ١٠٠ جنيـــه و٥٠٠ جنيه و ١٠٠٠ جنيه. فلو أخذ بنظام الضريبة التصاعدية وكان ســـعرها حسب هذه الشرائح الثلاث من الدخول هو١٠% و ١٥% و٢٠% فإن مـا سيتم اقتطاعه هو ١٠جنيهات من الفرد الأول و ٧٥جنيها من الفرد الثانى و٢٠٠ جنيه من الفرد الثالث.

ولا شك أن الضريبة التصاعدية تحقق قدرا أعلـــى مـــن العدالـــة والمساواة بين المكلفين بها. فهى تستند إلى "قاعدة تناقص المنفعة الحديـــة" التى تقضى بأنه كلما زادت الوحدات التى يستهلكها الشخص من سلعة أو

خدمة ما كلما نقص مقدار النفع الذى يعود عليه من استهلاك الوحدة التالية . ولما كانت النقود هى وسيلة الحصول على السلع والخدمات ، فكلما زاد الدخل الذى يحصل عليه الشخص كلما نقص مقدار النفع الذى يعود عليه من إنفاق الوحدة الحدية (الأخيرة) من هذا الدخل. وبذلك تتحقق العدالة والمساواة بين شخصين أحدهما أقل دخلا من الآخر باعتبار أن سعر الضريبة المفروضة على الأقل دخلا تكون أقل من الأكبر دخلا. وبذلك تتساوى التضحية التى يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة على دخله. بالإضافة،إلى ما تقدم ، فإن الضريبة التصاعدية تحقق إعادة توزيع الدخل بين الأفراد بصورة فعالة من أجل تخفيف حدة التفاوت بين دخول الفئات الاجتماعية المختلفة.

وفى إطار العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع فى تحمل عبء الضريبة، لابد من الحديث عن مبدأين هامين هما: مبدأ عمومية الضريبة الشخصية ومبدأ عمومية الضريبة المادية .

مبدأ العمومية الشخصية للضريبة : L'universalité personnelle

بمقتضى هذا المبدأ فإن الضريبة تفرض على كافة المواطنين الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا. فالتزام الأفراد بالضريبة، بموجب هذا المبدأ ، لا يقتصر على مواطنين الدولة المقيمين بها بل يمتد ليطول المقيمين فى الخارج، إذا كان لهم أملاك فى داخل إقليم الدولة وفقا لمبدأ التبعية السياسية (الجنسية) . كما يشمل أيضا المقيمين فى إقليم الدولة من الأجانب استنادا إلى مبدأ التبعية الاقتصادية . وإذا كان هذا المبدأ عاما فقد يرد عليه بعض الاستثناءات التى لا تفقده عموميته. مثال ذلك الاعفاءات المقررة لبعض رجال السلك الدبلوماسى بناء على اعتبارات العرف الدولى أو المجاملة الدولية،أو مبدأ المعاملة بالمثل.كذلك الإعفاءات التى ترد فى القوانين الضريبية لصالح بعض الأشخاص تحقيقا لأغراض اقتصادية أو اجتماعية معينة .

- مبدأ العمومية المادية للضريبة **L'universalité matérielle**

ويقصد به أن تفرض الضريبة على كافة الأموال والعناصر المادية سواء كانت دخولا أو ثروات فيما عدا ما ينص القانون الضريبى على استثنائه صراحة، كالأراضى البور أو المناطق الحرة، من أجل تحقيق أغراض اقتصادية معينة.

ومن أجل تدعيم مبدأ العدالة الضريبية ، فقد أخذت العديد من النظم الضريبية بنظام الضرائب الشخصية les impôts personnels ، الذى بمقتضاه تأخذ التشريعات المالية فى اعتبارها عند فرض الضريبة شخص المكلف وظروفه ومركزه المالى وحالته الاجتماعية.فلا يتم فرض الضريبة بالنظر فقط إلى المادة الخاضعة للضريبة،ولكن بالنظر إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف [1]. مثال ذلك ، تقرير إعفاء للحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف، أو تقرير إعفاءات ضريبية بسبب الأعباء العائلية أو التمييز فى المعاملة الضريبية بين الدخول بحسب مصادرها ، حيث يعامل الدخل الناتج عن العمل معاملة ضريبية تفضيلية عن الدخل الناتج عن رأس المال.. وهذا المبدأ هو المعمول به بشأن الكثير من الضرائب وتأخذ به العديد التشريعات الضريبية فى الدول المختلفة ..

---

(١) يقصد بالمقدرة التكليفية للفرد، مقدرة الأشخاص الطبيعية والمعنوية على المساهمة عن طريق دخولهم فى تحمل العبء للدولة. وتتوقف المقدرة التكليفية على عاملين:

- **طبيعة الدخل:** ويقصد بها أن تزيد المقدرة التكليفية للفرد كلما كان دخله أكثر استقرارا وانتظاما. ثم فإن دخول رأس المال تكون أقوى وأكثر استقرارا بالنسبة لدخول العمل. فالدخول الناشئة عن تملك وسائل الإنتاج تعد مستقرة ومنتظمة، بينما دخول العمال فهى متقلبة ونظرا لما يمكن أن يواجهه العامل من خطر البطالة مثلا
- **استخدام الدخل:** أن المقدرة التكليفية للفرد لابد أن تحدد وفقا لنمط وطريقة استخدام الفرد لدخله، بحيث لا يكون الجزء المقتطع من الدخل كضريبة كبيرا فلا يستطيع الفرد أن يشبع حاجاته الضرورية والكمالية بالجزء المتبقى من دخله.

أما الضرائب العينية le Impôts rèeles، فإن المشرع لا ينظر إلى الظروف الشخصية للمكلف ولكنه يهتم فقط بالمادة الخاضعة للضريبة. وهذا النوع من الضرائب يقتصر فقط على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة.

وجملة ما تقدم، أن القاعدة الضريبية يجب أن تحقق أساسا فكرة العدالة والمساواة بين المكلفين بها، كى يتحقق لهم الشعور بالأمان والثقة والاطمئنان.

٢- قاعدة اليقين : Certainty :

ويقصد بها أن تكون الضريبة محددة بصورة قاطعة دون أى غموض أو إبهام. والغرض من ذلك، أن يكون المكلف على علم يقينى بمدى التزامه بصورة واضحة لا لبس فيها. ومن ثم يمكنه أن يعرف مقدما موقفه الضريبى من حيث الضرائب الملزم بأدائها وسعرها وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها وغير ذلك من المسائل الفنية المتعلقة بالضريبة. بالإضافة إلى معرفته لحقوقه تجاه الإدارة المالية والدفاع عنها.

٣-قاعدة الملاءمة فى الدفع : Conveniance of Payment:

ويقصد بهذه القاعدة ضرورة تنظيم أحكام الضريبة بصورة تلاءم ظروف المكلفين بها، وتيسير دفعها وخاصة فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته وإجراءاته.

وتهدف هذه القاعدة ، فى حقيقة الأمر، إلى عدم تعسف الإدارة المالية فى استعمال سلطتها فيما يتعلق بإجراءات الربط والتحصيل. وتدعو اعتبارات الملاءمة أن تكون القواعد المتعلقة بكل ضريبة متفقة مع طبيعتها الذاتية والأشخاص الخاضعين لها، من أجل تجنب العديد من المشاكل التى يمكن أن تثور فى حالة مخالفة هذه القاعدة.

وقد نتج عن هذه القاعدة قاعدة "الحجز عند المنبع" وذلك بصدد

الضريبة على الدخل باعتبار أن الاقتطاع عند المنبع أكثر ملاءمة ويسر بالنسبة للمكلف والإدارة المالية فى ذات الوقت

٤-قاعدة الاقتصاد فى النفقات : Economy in collection:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضريبة بأسهل وأيسر الطرق التى لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، خاصة فى ظل الروتين والإجراءات المعقدة ، مما يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها.ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه فى سبيل الحصول عليه.

وأخيرا، فإن كافة القواعد سالفة الذكر تدور فى فلك فكرتى العدالة والمساواة الضريبية، وما هى جميعها إلا تطبيقات لهما.

المبحث الرابع

أغراض الضريبة

تفرض الضريبة على الأفراد من أجل تحقيق أغراض معينة، يأتى فى مقدمتها الغرض التمويلى، باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأغراض المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى. وقد تطورت تلك الأغراض بتطور دور الدولة.

ففى ظل المالية التقليدية ، عندما كانت تسود فكرة الدولة "الحارسة" كما سلف بيانه، كان الغرض من الضريبة غرضا ماليا بحتا. أى تحقيق إيرادات للدولة، تستطيع أن تواجه بها نفقاتها المحدودة من أجل تسيير المرافق العامة. أى أن دور الضريبة كان محايدا كدور الدولة فى ذلك الوقت. بمعنى أنه لا يترتب على فرضها إحداث أى تغيير فى المراكز القانونية للأفراد بشأن توزيع الدخول، أو التأثير فى قراراتهم الاقتصادية المختلفة التى يجب أن تتخذ فقط وفقا لقوى السوق.

غير أنه مع تطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها فى الحياة

الاقتصادية بصورة فعالة، تطورت أغراض الضريبة إذ أصبحت بمثابة أداة رئيسية فى يد الدولة لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية. فهى تمثل أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية ، وإن كان استخدامها لتحقيق أغراض معينة يختلف بحسب طبيعة النظام الاقتصادى، وبحسب درجة النمو الاقتصادى. إذ يختلف دورها فى ظل الرأسمالية عن الاشتراكية ، وفى الدول المتقدمة عن الدول النامية.

كما أن للضريبة دورا هاما فى البلاد النامية، بصفة أساسية ، فى تعبئة الموارد الاقتصادية وتوجيهها إلى المشروعات التى تحقق أغراض التنمية. ولذا فهى تستخدم فى تشجيع المدخرات، والتأثير على الميل للاستثمار وتوجيهه إلى الأنشطة الاقتصادية التى تمثل البنية الأساسية

ومن أهم أهداف الضريبة فى العصر الحديث،بصورة عامة، **الأهداف السياسية** سواء فيما يتعلق بالسياسة الداخلية أو الخارجية . ففى الداخل، تمثل الضريبة أداة فى يد القوى الاجتماعية المسيطرة سياسيا فى مواجهة الطبقات الاجتماعية الأخرى ، وهى بذلك تحقق مصلحة القوى المسيطرة على حساب فئات الشعب. أما فى الخارج ، فهى تمثل أداة من أدوات السياسة الخارجية، مثل استخدام الرسوم الجمركية (كمنح الإعفاءات والامتيازات الضريبية) لتسهيل التجارة مع بعض الدول أو الحد منها (رفع سعر الرسوم الجمركية) من أجل تحقيق أغراض سياسية.

أما الأهداف الاقتصادية، كما هو الحال بالنسبة للدول الرأسمالية، فتتمثل فى تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الإنكماش لزيادة الإنفاق، وزيادتها فى فترة التضخم من أجل امتصاص القوة الشرائية .كما قد تستخدم لتشجيع نشاط اقتصادى معين، بمنحه فترة إعفاء محددة وإعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط، باعتباره نشاطا حيويا يحقق التنمية الاقتصادية.

وأخيرا الأهداف الاجتماعية التى تتمثل فى استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل القومى لصالح الطبقات الفقيرة . مثال ذلك أن يقرر المشرع الضريبى تخفيف الأعباء الضريبية على ذوى الأعباء العائلية الكبيرة . كما تستخدم الضريبة أيضا فى تطوير بعض الأنشطة الاجتماعية، كإعفاء بعض الهيئات والجمعيات التىتقدم خدمات اجتماعية معينة (دينية أو اسرية..) من الضرائب أو قد تساهم الضريبة فى المحافظة على الصحة العامة بفرض ضرائب منخفضة السعر على سلع الاستهلاك الضرورى ، كالخبز، وفرض ضرائب مرتفعة السعر على بعض السلع التى ينتج عنها أضرار صحية مثل المشروبات الكحولية والسجائر.

وبالرغم من تعدد أغراض الضريبة فى العصر الحديث، إلا أنه ما زال الغرض المالى لها، باعتبارها أداة تمويلية فى المرتبة الأولى، له الأولوية على باقى الأغراض.

الفصل الثانى
التنظيم الفنى للضرائب

يقصد بالتنظيم الفنى للضرائب تحديد كافة الأوضاع والإجــراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها، فى ضـــوء الضوابــط الاقتصاديــة الواجب مراعاتها ، وكذلك المشكلات الفنية التى تثور فى هــــذا الصــدد ابتداء من تفكير الدولة فى فرض ضريبة معينة وحتى تمام دفعــــها مـــن جانب المكلَف بها إلى خزانة الدولة

وسنقسم دراستنا فى هذا الفصل إلى عدة مباحث على النحو التالى:

المبحث الأول :وعاء الضريبة.

المبحث الثانى: سعر الضريبة.

المبحث الثالث: ربط الضريبة وتحصيلها.

المبحث الرابع: المشكلات الاقتصادية المتعلقة بالضريبة.

المبحث الأول
وعاء الضريبة(*)

يقصد بوعاء الضريبةالمادة الخاضعة للضريبة ، أو محل الضريبــة نفسها. وقد تكون هذه المادة أموالا، (رأس مال ، دخل) أو أشخاصا.

وسنتناول بالدراسة موضوع وعاء الضريبـــة، ومـــا يثـــيره مـــن موضوعات أخرى على النحو التالى:

الفرع الأول : اختيار المادة الخاضعة للضريبة

الفرع الثانى: موضوع الضريبـــة (دراســـة تفصيليـــة للضرائـــب المباشرة وغير المباشرة).

(*)Source of Taxtion , L'assiete de l'impots

الفرع الأول
اختيار المادة الخاضعة للضريبة

ونعنى به اختيار موضوع أو محل الضريبة. وقد يكون موضوع الضريبة مالاً ، أو تصرفاً أو نشاطاً معيناً، أو حتى شخصاً

وبناء على ذلك، فقد جرى العمل فى التشريعات المالية المختلفة على تقسيم الضرائب من حيث وعائها أو محلها إلى **أولا:** الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

ثانيا: نظام الضريبة الموحدة ،ونظام الضريبة المتعددة . **ثالثا:**الضريبة المباشرة وغير المباشرة . وسنقوم بدراسة كل تقسيم فى مطلب مستقل على النحو التالى:

المطلب الأول
الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال

(١)الضرائب على الأشخاص:

يقصد بالضرائب على الأشخاص أن يكون الإنسان ذاته هو محل الضريبة أو وعاء الضريبة، فتفرض على الأشخاص بحكم وجودهم فى إقليم الدولة بغض النظر عن امتلاكهم للثروة

وقد عرف التاريخ المالى الضريبة على الأشخاص منذ قديم الزمان. فعرفها الرومان والعرب، حيث كانت تفرض على غير المسلمين (الذميين)(١)فى البلاد الخاضعة للحكم الإسلامى، وكانت تقتصر على الذكور من البالغين . كما عرفتها مصر حتى أواخر القرن التاسع عشر وكانت تسمى بضريبة الفردة أو ضريبة الرؤوس ، لكونها تفرض على الشخص باعتباره "رأساً ".

---

(١) وهى ما تعرف بالجزية.

وضريبة الرؤوس تأخذ شكلين أساسيين ، ضريبة موحدة،أو ضريبة مدرجة. وقد انتشرت **ضريبة الرؤوس الموحدة** فى المجتمعات القديمة البدائية لكونها كانت تتمشى مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية لتلك المجتمعات، حيث كان الأفراد متقاربين من حيث الدخول والثروات، بالإضافة إلى بدائية الإدارة المالية مما يصعب عليها تقدير وعاء الضريبة، بجانب سهولة تحصيلها. ولذا كانت تفرض ضريبة بسيطة موحدة على الأفراد، فيدفع كل فرد ذات المبلغ الذى يدفعه الآخرون الخاضعين للضريبة. و كانت الحصيلة الضريبية بسيطة لأن سعرها كان دائما منخفضاً لكى يتمكن ذوو الدخول المحدودة من دفعها.

ومع تقدم المجتمع وظهور الفوارق الاقتصادية والاجتماعية بين الأفراد ودخولهم، أصبحت الضريبة الموحدة لا تحقق العدالة المنشودة منها على الخاضعين لها، إذ أصبح الأفراد يتفاوتون فى مقدرتهم التكليفية. ولذا بدأ الاتجاه نحو **ضريبة الرؤوس المدرجة**. حيث كان المجتمع يقسم إلى طبقات أو فئات مختلفة وفقاً لمراكزهم الاجتماعية والاقتصادية، وكل طبقة ملزمة بدفع مبلغ محدد بالذات على سبيل الضريبة يختلف عن الطبقات الأخرى. وبالرغم من أن الضريبة المدرجة تبدو أكثر عدالة من الضريبة الموحدة، إلا أنها عدالة ناقصة. فالطبقة الواحدة تدفع نفس المبلغ مع أن دخول أفراد هذه الطبقة غير متساوية، فهى لا تعتد بالمقدرة التكليفية للأشخاص.

ومن أمثلتها الضريبة التى فرضها بطرس الأكبر قيصر روسيا، حيث قام بتقسيم المجتمع إلى أربع فئات هى: الفلاحون، الحرفيون، الطبقة البرجوازية، والطبقات الأخرى.

كما فرضتها فرنسا على الأسر عام ١٨٦٥ ، حيث قسم المجتمع إلى اثنين وعشرين فئة اجتماعية، فرضت على كل فئة ضريبة خاصة. كذلك عرفتها مصر حيث صدر مرسوم عام ١٨٧٥ وبموجبه قسم الأهالى

إلى ثلاث طبقات كل طبقة تدفع مبلغاً محدداً على سبيل الضريبة[1].

وتكاد تخلو التشريعات الضريبية الحالية للعديد من الدول من ضريبة الرؤوس بنوعيها الموحدة والمدرجة ، نظراً لكونها لا تحقق العدالة بين المكلفين بها، بالإضافة لما فيها من إهدار لكرامة الإنسان وحقوقه بجعله محلاً للضريبة.

الضرائب على الأموال:

نظراً للعيوب السالف ذكرها بشأن الضرائب على الأشخاص، فقد ساد الاتجاه نحو اختيار الأموال كأساس لفرض الضريبة. وإما أن تكون الأموال رأس مال أو دخلاً . ورأس المال، هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من قيم استعمال فى لحظة زمنية معينة (الثروة) سواء أخذت شكلاً عينياً ، كأرض أو عقار أو مبنى، أو شكل سلع إنتاجية أو سلع استهلاكية أو أوراق مالية(أسهم وسندات) أو مبلغ من النقود. والواقع فإن الثروة مفهوم أشمل وأعم من رأس المال.

أما الدخل،فهو كل ما يحصل عليه الفرد بصورة دورية منتظمة على نحو مستمر من مصدر معين ، قد يتمثل فى ملكيته لوسائل الإنتاج أو فى عمله أو كليهما معاً. ويأخذ الدخل صورة نقدية، كقاعدة عامة، فى المجتمعات الحديثة. وإن كان من الجائز الحصول على بعض أجزاء من الدخل فى صورة عينية. مثل حصول العامل على جزء من أجره من السلع التى يقوم بإنتاجها ، أو استبقاء المنتجون لجزء من إنتاجهم لاستهلاكهم الذاتى(كالمزارعين). ويثور التساؤل حول أيهما أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للأشخاص ، رأس المال أم الدخل؟

---

(١) وقد تم إلغاء هذه الضريبة فى مصر عام١٨٨٠، تنفيذاً لاقتراحات لجنة التحقيقات العليا التى شكلت لفحص النظام المالى والضرائب فى مصر . انظر د. رفعت المحجوب "المالية العامة" الكتاب الثانى، دار النهضة العربيةسنة١٩٧١، ص٥٣. وفى نفس المعنى د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ١٤٢

شهد التاريخ المالى للمجتمعات الحديثة تطوراً كبيراً فى هذا الصدد يتمثل فى كون الدخل يمثل أساساً لفرض الضريبة، بعد أن ظلت الثروة لفترة زمنية طويلة هى الأساس الأول لفرضها، خاصة فى العصور الوسطى وحتى بداية القرن التاسع عشر. ومع بداية النصف الأخير من القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين ، انتقل وعاء الضريبة من الثروة إلى الدخل، للأسباب التالية(١):

(١)التطور الذى لحق الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العينى إلى الاقتصاد النقدى. فقد ترتب على ذلك زيادة أهمية الثروة المنقولة عن الثورة العقارية. ونظراً لصعوبة تقدير تلك الأخيرة من جانب الإدارة المالية، فقد أصبح الدخل الناتج عنها محل تقييم.

(٢)القيود التى فرضت على حق الملكية، وما يتفرع عنها من حق استغلال ، تمثلت فى شكل تنظيم علاقات استئجار الأراضى والمبانى للأغراض السكنية وغيرها مما أدى إلى تناقص أهمية الثروة العقارية.

(٣) استناداً إلى أن العمل أصبح مقياساً للقيمة ، فقد تزايدت أهمية الدخل الناتج عن العمل، وأصبح هو المعيار الذى يحدد درجة يسار صاحبه.

ومع ذلك فإن اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكليفية، وبالتالى كأساس لفرض الضريبة، يثير مشاكل معينة(٢):

(١)ليست كل عناصر الدخل نقدية. فالبعض منها قد يكون عينياً، مثال ذلك الجزء من الناتج الزراعى الذى يستهلكه المنتجون وهو ما يسمى بالاستهلاك الذاتى، كذلك إقامة مالك المبنى فى العقار المملوك له أو فى بعض أجزائه . تلك العناصر العينية يصعب تقديرها.

---

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق ،ص ١٧٩

(٢) د.محمد دويدار ،مرجع سابق، ص١٨٠، وفى نفس المعنى د.عبد الهادي النجار ،مرجع سابق، ص١٦٨.

(٢)بالنسبة للدخول النقدية قد يكون من الصعب الوصول إلى تقدير صحيح بالنسبة لبعضها، خاصة تلك التى لا يقوم أصحابها بإمساك دفاتر، أو تلك التى تحتمى وراء مبدأ سرية الأعمال الذى يعد من أسس نشاط المشروع الفردى.

(٣)أن التوسع فى مفهوم الدخل يؤدى إلى احتوائه على عناصر أخرى تقع بين الدخل ورأس المال، كزيادة رأس المال زيادة حقيقية بمرور الوقت ، وأن كان ذلك لا يرتكز على زيادة فى الطاقة الإنتاجية.

وبغض النظر عن تلك المشاكل ، فقد اصبح الدخل، بصورة أصلية، هو معيار المقدرة التكليفية التى تمثل الوعاء الأساسى للضريبة، وإن كانت الثروة ورأس المال يمكن الارتكاز عليهما فى بعض الحالات الاستثنائية.

المطلب الثانى

نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة المتعددة

إن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة أو نظام الضريبة المتعددة من الأمور التى تتعلق بالنظام الضريبى فى الدولة. فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذى يحقق لها أكبر قدر من الإيرادات وفى ذات الوقت تلتزم بالقواعد العامة التى تحكم الضريبة، السالف بيانها. واستناداً إلى ذلك تثور المفاضلة عند إجراء التنظيم الفنى للضرائب بين الاعتماد على نظام الضريبة الموحدة أو الأخذ بنظام يقوم على فرض عدة ضرائب ، تتخذ كل منها وعاءاً مالياً خاصاً بها

وقد عرف التطور المالى لنظام الضريبة، منذ القدم ، خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر، نظام الضريبة الموحدة بل ودافع عنها الكتاب الاقتصاديون فى ذلك الوقت، إذ كانت الدولة تفرض ضريبة رئيسية واحدة للحصول على ما تحتاج إليه من موارد مالية

والتأصيل التاريخى لهذه الفكرة ينبع من فكرة الضريبة الأساسية التى نادى بها "فوبان"[1] VAUBAN سنة ١٧٠٧ ، الذى اقترح إلغاء الضرائب التى كانت قائمة فى ذلك الوقت، وإحلال ضريبة أساسية محلها أطلق عليها ضريبة العشور على الأراضى والدخول المنقولة. وقد اقترح "فوبان" أن تفرض الضريبة عينا بنسبة العشر على محصول الأرض، وبنسبة العشر أيضا على الإيراد الصافى للأموال الأخرى غير الأرض ، كالمنازل والمصانع، وكذلك على دخل العمل. وقد أوصى فى ذات الوقت أن تفرض ضرائب أخرى غير مباشرة بجوار " الضريبة الأساسية" مثل الضرائب الجمركية والضرائب على الملح والمشروبات.

وقد أخذ " الطبيعيون" **بفكرة الضريبة الموحدة على الأرض الزراعية** ، على أساس كونها المصدر الوحيد للثروات ، وأن ملاك الاراضى هم الفئة الوحيدة التى تنتج إيرادا صافيا. ومن ثم ، فمن غير المجدى أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى. إذ أى ضريبة على هذه الطبقات يعنى أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبأها فى النهاية. ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى، التجار والصناع مثلا، سيؤدى إلى رفع أثمان الخدمات التى تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضى الزراعية بمقدار الضريبة، أى أن الضريبة فى النهاية تقتطع من الناتج الصافى ، أى من دخل الملاك.

وقد أخذ الكاتب الأمريكى هنرى جورج **بفكرة الضريبة الموحدة متخذا الريع العقارى** وعاء لها، أى الزيادة فى قيمة الأراضى. واستند فى ذلك إلى أن التقدم الاقتصادى والتطور العمرانى وزيادة عدد السكان كل ذلك أدى إلى ارتفاع قيمة الأرض ، وأن ملاك تلك الأراضى يحصلون على الزيادة فى القيمة الناتجة عن أسباب اجتماعية أو اقتصادية ، ليس لهم دخل فى تحقيقها، مما يؤدى إلى التفاوت بين دخول طبقات المجتمع.

---

(١) أنظر د. السيد عبد المولى، مرجع سابق، ص ٣٦٨.

وبمرور الزمن يزيد التفاوت ، مما يستلزم تدخل الدولة بفرض ضريبة موحدة على الريع العقارى، لتقليل حدة التفاوت بين الدخول من جهة وكمصدراً للإيرادات من جهة أخرى.

وقد ظهرت آراء متعددة، فى هذا الصدد، تأخذ بفكرة الضريبة الموحدة على مصادر أخرى كالمصانع والمناجم أو مصادر القوى المحركة التى تستخدم فى أوجه النشاط الاقتصادى.

وفى الفكر المالى الحديث، نادى بعض أنصار الضريبة الموحدة بالأخذ بها على أساس **معيار الدخل العام** الذى يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة،لكونه أكثر تحقيقاً لفكرة العدالة والمقدرة التكليفية للمكلف. بالإضافة إلى أنه نظام يتصف بالبساطة والوضوح ولا يتطلب نفقات كثيرة فى الإدارة والتحصيل . فإدارة مالية واحدة تكون قادرة على تحصيل الضريبة والتصدى لكافة المشكلات التى يمكن أن يثيرها هذا النظام.

وبالرغم من كافة المزايا المتقدمة، فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذى يفرض على أساس **تعدد** الأوعية الضريبية، **حيث تتعدد الضرائب**، يرون أن الضريبة **الموحدة** أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية. فتلك الأوضاع الجديدة تتطلب التوسع فى فرض الضرائب وتنوعها، لكى تستوعب كافة الثروات والدخول والأنشطة التى يمارسها الأفراد. كما أن نظام الضريبة المتعددة يفرض الضرائب بأسعار معتدلة لا يشعر الأفراد بعبئها، ومن ثم فلا يفكرون فى التهرب منها.

وبالرغم من ذلك فنظام الضرائب المتعددة، وإن كان أكثر تمشياً مع التطور الاقتصادى، إلا أن المغالاة فى التعدد قد يؤدى إلى صعوبات ومشاكل عديدة بالنسبة للمكلفين بها والإدارات المالية على السواء.

ولم تسر النظم الضريبية فى الدول المختلفة على منهج واحد فى هذا الصدد، وإن كانت الغلبة فى التطبيق المالى لدى العديد من الدول لنظام الضريبة المتعددة.

المطلب الثالث

الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة(*)

يعد تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة أهم تقسيمات الضرائب على الإطلاق. فهناك شبه إجماع بين الكتاب الاقتصاديين على أن الضرائب المباشرة هى ضرائب على الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هى ضرائب على التداول والإنفاق.

وبالرغم من أهمية هذا التقسيم إلا أنه حتى الآن لا يوجد معيار منضبط ودقيق وجامع للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب.

وقد اقترح الفقه المالى، فى هذا الصدد، عدة معايير للتفرقة بين نوعى الضرائب محل البحث، وفقا للخصائص والسمات المشتركة بين أنواع الضرائب المباشرة من جهة ، وأنواع الضرائب غير المباشرة من جهة اخرى. وتتمثل فى ثلاث معايير رئيسية :

(١) معايير التفرقة:

أولا: المعيار القانونى:

يقوم هذا المعيار على أساس علاقة الإدارة المالية بالمكلف من حيث طريقة التحصيل. فإذا كانت الإدارة المالية تفرض الضريبة وتحصلها بناء على كشوف أو جداول تدون فيها أسماء المكلفين بها، أى أن شخص المكلف محل اعتبار، وكان التحصيل يتم كل سنة فالضريبة هنا مباشرة، نظرا لأن العلاقة هنا مباشرة بين الإدارة المالية والمكلف دون أى وسيط.

(*)Direct taxes,indirect taxes ,L'impôts directs ,L'impôts indirects

أما إذا كانت الضريبة تفرض دون أى علاقة مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية، بل يتم فرضها وتحصيلها بمناسبة واقعة أو تصرف اقتصادى معين، دون ما اعتبار لشخص المكلف لعدم معرفة الإدارة الضريبية له فالضريبة هنا ضريبة غير مباشرة.

وإذا كان هذا المعيار الذى يقوم على أساس طريقة التحصيل وشخص المكلف يمكن تطبيقه كأساس للتفرقة بشأن العديد من الضرائب، إلا أنه ليس سليماً فى الكثير من الأحوال: فهناك بعض أنواع الضرائب التى يتم فرضها وتحصيلها بغير طريق الجداول الأسمية أو بغير طريق الاتصال المباشر بين المكلف والإدارة. فضريبة إيرادات القيم المنقولة تفرض على التوزيعات التى تتخذ صورة أرباح أو فوائد على الأسهم والسندات،اى دون اتصال مباشر بين الإدارة والمكلف وبغير طريق الجداول الإسمية .وبالرغم من ذلك فمن المسلم به فقهاً أنها من الضرائب المباشرة .

علاوة على ذلك فإن المشرع الضريبى يستطيع أن يغير من طريقة تحصيل الضريبة، بكشوف إسمية أو بدون كشوف، مما يؤثر على وصف الضريبة لا لسبب يتعلق بطبيعتها وإنما لأن طريقة التحصيل قد تغيرت وفقاً للمعيار القانونى.

ويترتب على ما تقدم أن هذا المعيار وحده لا يعد معياراً منضبطاً وجامعاً للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

ثانيا: المعيار الاقتصادى:

وفقاً لهذا المعيار تعد الضريبة مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو الذى يتحمل عبأها الضريبى بصورة نهائية، ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانونى يمكنه أن ينقل عبأها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية ويسمى هذا الأخير بالمكلف الفعلى.

ويستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبى من عدمه من شخص المكلف القانونى إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية.

ومن أمثلتها، الضريبة العامة على الإيراد، فهى ضريبة مباشرة لأن من يقوم بدفعها هو ذات الشخص المكلف بها بموجب القانون. بينما تعتبر الضرائب الجمركية ضرائب غير مباشرة لأن المستورد يدفع الضريبة ثم ينقل عبأها إلى شخص المستهلك برفع ثمن السلعة أو الخدمة بمقدار الضريبة،ومن ثم يختلف شخص من يقوم بدفع الضريبة عن شخص من يتحمل عبأها النهائى .

ومن النقد الموجه إلى هذا المعيار أن ظاهرة العبء الضريبى تخضع للعديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتداخلة التى لا يمكن التأكد منها سلفاً. فضلاً عن أن كل الضرائب قد ينتقل عبؤها وقد لا ينتقل. فالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وهى من الضرائب المباشرة، لا يستطيع المنتج وفقاً لهذا المعيار أن ينقل عبؤها إلى شخص آخر. وبالرغم من ذلك فإن هذا المنتج يستطيع أن ينقل عبؤها إلى شخص المستهلك فى أوقات الرخاء عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة وبالعكس فإن الضريبة على الإنتاج ،وهى من الضرائب غير المباشرة التى يتحمل عبأها المستهلك، قد يفضل المنتج فى أوقات الكساد أن يتحمل بها دون نقلها إلى المستهلك وذلك بقصد بقاء سعر السلعة مناسباً للمستهلك ومن ثم يزيد الطلب عليها فتزيد إيراداته وأرباحه. بالإضافة إلى أنه من الممكن أن يقوم المكلف القانونى بالضريبة بنقل جزء من عبء الضريبة إلى آخر، فما هو التكييف القانونى للضريبة فى هذه الحالة؟

ولهذه الاعتبارات لا يمكن الاعتماد على المعيار الاقتصادى فى التمييز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، نظراً لعدم انضباطه فى كثير من الحالات.

ثالثا: معيار الثبات والاستقرار:

يقصد بهذا المعيار مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة. فتكون الضريبة مباشرة إذا كان محل الضريبة يتميز بالثبات والاستقرار، كالضريبة العقارية أو الضريبة العامة على الإيراد أى على الثروة والدخل. أما إذا كان محلها تصرفات عرضية متقطعة فإن الضريبة تكون غير مباشرة، كاستيراد أو استهلاك بعض السلع، أى على التداول والإنفاق.

ويعد هذا المعيار أكثر المعايير دقة فى التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وبالرغم من ذلك فإن الضريبة على التركات التى تعد ضريبة مباشرة ، فى الأصل، فإنها وفقاً لهذا المعيار تعد ضريبة غير مباشرة.إذ أنها تدفع بمناسبة حدث عرضى وهو الوفاة، وعلى واقعة عرضية هى انتقال الملكية بالميراث وخصوصاً إذا كان سعرها منخفضاً بحيث يمكن دفعها من الدخل(١).

ولقد حاول الاقتصاديون البحث عن معايير أخرى بالإضافة إلى تلك المعايير الثلاثة. فهناك من استند إلى إمكانية التمييز بينهما على أساس المقدرة التكليفية للمكلف . فالضرائب المباشرة هى التى تقبل أن تكون محلاً لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف،أما الضرائب غير المباشرة فهى التى لا يمكن معها مراعاة ظروف المكلف الشخصية .

واستند البعض الآخر إلى أن الضرائب المباشرة هى التى تفرض على الدخل عند الحصول عليه، بينما الضرائب غير المباشرة هى التى تفرض على الدخل عند إنفاقه

---

(١) لمزيد من الإيضاح أنظر د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ١٤٩، د. باهر عتلم ، مرجع سابق، ص ١٣٠.

خلاصة القول، أن الفقه الضريبى والمالى لم يستقر علــى معيــار محدد للتفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. ولذا فقد انتهى إلــى أن هذا التقسيم فى ذاته غير مفيد ، وأنه من غير اللازم الاعتمــاد علــى معيار نظرى واحد للتميز بين هذين النوعين من الضرائــب. بــل مــن الممكن اللجوء إلى معيار عملى يتلخص فى اعتبار الضرائب على الثروة والدخل ضرائب مباشرة. أما الضرائب على الاستهلاك والتــداول فــهى ضرائب غير مباشرة مع إلحاق الضريبة علــى التركــات[1] بــالضرائب المباشرة نظراً لأن الإدارة المالية تلجــأ إلــى تقديــر المــال الخــاضع للضريبة،أى التركة، تقديراً مباشراً . وتظهر أهمية التمييز بيــن نوعــى الضرائب، من وجهة النظر الاقتصادية، فى ميدان الحسابات القوميــة. إذ تخصم قيمة الضرائب غير المباشرة، وتضاف قيمة الإعانات، من قيمــة الناتج القومى الصافى مقدراً بثمن السوق للحصول على الدخــل القومــى والصافى مقدراً بنفقة عناصر الإنتاج[2].

(٢) تقدير الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

غنى عن البيان ،أن كل من الضرائب المباشرة وغــير المباشــرة تمثلان وسيلتين متكاملتين لتتبع عناصر الثروة من دخل ورأس مــال. ولا يمكن القول بأن إحداهما تفوق الأخرى فى درجة الأهمية.ولذا فــإن كــل نظام ضريبى يجمع بينهما، وإن اختلفت نسب الجمع أو التوليف بينهما من نظام إلى آخر وفقاً للاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة فيه.

وسنشير فيما يلى لمزايا وعيوب كل من الضرائب المباشرة وغــير المباشرة من حيث:

(١)مدى ثبات الحصيلة:

ذكــرنا مــن قبــل أن الضــرائب المباشرة تفرض على الثروات

---

(١) لمزيد من التفاصيل . أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٥٠.

(٢) أنظر د. باهر عتلم ، المرجع السابق، ص ١٣١ وفى الهامش.

والدخول، وهى عناصر تتميز بالثبات والاستقرار إلى حد كبير. ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية تتميز بالثبات ليكون عناصرها(الدخل والثروة) لا تتأثر كثيراً بالتغيرات الاقتصادية. و أى تغير يستلزم وقتاً كبيراً لكى تتغير هذه العناصر، ومن ثم تتغير الحصيلة.

ومع ذلك فإن فكرة الثبات النسبى للحصيلة الضريبية فيما يتعلق بالضرائب المباشرة قد فقدت أهميتها فى الوقت الحاضر، خاصة أنها لا تناسب إلا بعض أنواع الدخول مثل الدخول الناتجة عن العقارات (إيجار الأراضى الزراعية والمبانى السكنية) ، أو الدخل الناتج عن العمل (الأجور وأراح المهن الحرة) ، أو من العمل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية. إذ تكون تلك الدخول أكثر تأثراً بالتغيرات والأزمات الاقتصادية، خاصة فى فترات الانكماش وما يترتب عليه من بطالة فى الأيدى العاملة، وانخفاض فى مستوى الإنتاج والدخل القوميين. وبالتالى فإن حصيلة الضرائب تنخفض فى تلك الفترات. أى أن حصيلة هذا النوع من الضرائب على الدخول يتأثر ارتفاعاً وانخفاضاً بحسب الظروف الاقتصادية التى يتعرض لها الاقتصاد من وقت إلى آخر.

وبالرغم من ذلك ، فما زالت الضرائب المباشرة تحتفظ إلى حد كبير بالثبات فى الحصيلة، ليس فى صورته التقليدية ، فهى تحصل فى مواعيد ثابتة دورية ومنتظمة يجعلها تحتفظ بصفة الثبات النسبى.

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، التى تفرض على الاستهلاك والتداول، أى على تصرفات غير ثابتة ومستقرة، فهى تصرفات عرضية ومتقطعة قد يقوم بها الأفراد أو لا يقومون بها، ومن ثم فإن حصيلتها الضريبية لا تتمتع بالثبات النسبى.

واستناداً إلى ما تقدم، فإنه يكون من السهل التقدير المسبق لحصيلة الضرائب المباشرة أكثر من الضرائب غير المباشرة . كذلك فإن توريد حصيلة الضرائب المباشرة إلى الخزانة العامة يتطلب مرور وقت طويل

لأنها تفرض على أساس سنوى فى حين أن حصيلة الضرائب غير المباشرة تورد منذ بداية السنة المالية إلى الخزانة لأنها تفرض على وقائع وتصرفات متقطعة تحدث كل يوم .

(٢)مرونة الحصيلة :

ويقصد بمرونة الحصيلة مدى إمكان زيادة الحصيلة إذا احتاجت الدولة إلى أموال إضافية فى ظروف معينة .

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة فهى تعد أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة. وإذا كانت تلك الصفة تعتبر ميزة فى ظل فترات الانكماش الاقتصادى ولأن حصيلتها الضريبية لا تنخفض كثيراً فى تلك الفترات أو أن انخفاضها يكون أقل من نسبة الانخفاض الحاصل فى الدخل القومى، فإنها تعد عيباً فى فترات الانتعاش الاقتصادى. إذ أن حصيلتها الضريبية لا تزيد إلا بنسبة أقل من تلك الحاصلة فى الدخل القومى. وهذه نتيجة طبيعية لميزة الاستقرار والثبات النسبى لحصيلة الضرائب المباشرة .

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإن حصيلتها الضريبية تعد أكثر مرونة ، فهى ذات علاقة وثيقة بمستوى الأثمان. و تعد هذه الصفة ميزة فى فترات الانتعاش الاقتصادى، حيث ترتفع الأسعار ومن ثم تزيد حصيلة الإيرادات من الضرائب غير المباشرة. ولكنها تعد عيباً فى فترات الكساد الاقتصادى حيث ينخفض مستوى الناتج القومى والدخل القومى ومستوى الأثمان، ومن ثم حجم المعاملات ، مما يترتب عليه انخفاض فى حصيلة الضرائب غير المباشرة .

وواقع الأمر أن كلاً من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تتكاملان مع بعضهما كمورد هام لإيرادات الدولة فى فترات الإنكماش والانتعاش والأزمات الاقتصادية. فحيث تقل حصيلة إحداهما تزيد حصيلة الأخرى والعكس صحيح ، كما رأينا

(٣)الاقتصاد فى النفقات:

تتميز الضرائب المباشرة، كقاعدة عامة، بقلة نفقـــات تحصيلـــها ، لأنها تفرض على عناصر ثابتة ومعروفة لدى الإدارة الضريبية(العقارات والدخول المختلفة) . فلا تحتاج إلى عدد كبير من الموظفين لتقديرها كمـا لا تحتاج إلى إجراءات متعددة ومعقدة لحصرها وتصنيفـها وتحصيلـها. واستثناء من ذلك، ففى بعض الظروف،قد تزداد نفقات تحصيل الضرائـب المباشرة ، كالضريبة على الدخل فى الدول الصناعية المتقدمة، إذ تتطلـب موظفين أكفاء قادرين على تطبيــق النظــم المعقـدة المتقدمــة كنظــام التصاعد[1]، أو إذا رأت الإدارة المالية ضرورة بحث حالة كل ممول على حدة لتطبيق الاعتبارات الشخصية، أو إذا أرادت إحكــام منــع التــهرب الضريبى[2].

أما بصدد الضرائب غير المباشرة، فإن نفقات تحصيلها تكون أكبر، وذلك لكونها تفرض على الإنفاق، وهذا يستلزم وجود عــدد كبــير مــن الموظفين على درجة عالية من الكفاءة والمهارة ، وإتباع إجراءات متعددة لمراقبة التصرفات التى تفرض على أساسها الضريبــة ولمنــع التــهرب الضريبى.

(٤)الملاءمة :

تتميز الضرائب المباشرة بأنها أكثر ملاءمة من الضرائـــب غــير المباشرة. ويرجع ذلك إلى كون الإدارة المالية تعد كشوفاً بأسماء أشخاص المكلفين بها، أى أنهم معروفين لديها. وبالتالى يمكنها معرفــة الظــروف الشخصية لكل منهم، وإمكانية إعفاء ذوى الدخول المنخفضة أو تخفيــف العبء عنهم. فتستخدم كأداة فى يد الدولة من أجل إعادة توزيع الدخل بين

---

(١) د. باهر عتلم، مرجع سابق، ص١٣٣.

(٢) د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٥٢.

الأفراد، من أجل تخفيف حدة التفاوت بين الدخول،كما يكون من الممكن تقسيط مبلغ الضريبة أو تأجيل دفعها.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة ،فشخص المكلف يكون مجهولاً للإدارة المالية، ومن ثم فإنه غير معروف لديها. ويترتب على ذلك عدم إمكانية تطبيق شئ من الملاءمة بالنسبة إليهم.

(٥)الوعى الضريبى:

تتميز الضرائب المباشرة بأنها تشعر المكلفين بها بواجباتهم الضريبية. ويرجع ذلك إلى أن المكلف يدفع الضريبة فى شكل تضحية بجزء من دخله إلى الدولة ، كمساهمة منه، كفرد فى المجتمع، فى تحمل جزء من أعبائها لمواجهة نفقاتها المتزايدة. ومن ثم ، فإن ذلك يدفعه إلى الاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة فى تصرفاتها المالية والسياسية والاقتصادية . فيخلق لديه نوعاً من الوعى الضريبى لأهمية ما يساهم به فى تحمل أعباء الدولة .

وقد يكون لهذا الوعى جانب سلبى، يتمثل فى محاولة المكلفين التخلص من عبء الضريبة بالتهرب منها ،كلياً أو جزئياً، مما يؤدى إلى نقص فى حصيلتها.

أما الضرائب غير المباشرة، فلكونها تفرض على الإنفاق، فإن المكلف لا يشعر بها ، لأنها تدفع أساساً بواسطة المنتجين والمستوردين، ثم يقومون بنقل عبئها إلى المستهلك مباشرة، الذى يقوم بدوره بدفعها كجزء من سعر السلعة أو الخدمة . ويترتب على ذلك، عدم شعور الأفراد بواجبهم الضريبى، ومن ثم انخفاض الوعى الضريبى، خاصة أن كل ما يشعر به الفرد هو ارتفاع أسعار السلعة أو الخدمة بارتفاع سعر الضريبة المفروضة عليها.

(٦)النظام الاقتصادى:

تناسب الضرائب المباشرة أنظمة الدول المتقدمة، ولا تناسب كثيراً البنيان الاقتصادى للدول النامية. فانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتى فى الدول النامية،من جهة، وعدم إمساك دفاتر منتظمة،من جهة أخرى، يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات منتظمة وثابتة لتغطية التزايد فى النفقات العامة.بالإضافة إلى أن ضعف الدخول فى تلك البلاد يجعل الإعفاءات التى تمنح للدخول المحدودة كبيرة، ومن ثم تنخفض حصيلة الضرائب المباشرة فى البلاد النامية.

وإذا كانت الضرائب غير المباشرة أكثر تناسباً مع الدول النامية، إلا أنها فى واقع الأمر تفرض على السلع الضرورية لضمان زيادة الحصيلة الضريبية.وإذا كان هذا يؤدى إلى زيادة الحصيلة إلا أنه يمثل عبئاً إضافياً على المكافين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة أكثر من أصحاب الدخول المرتفعة.وبالتالى فهى لا تحقق قاعدة العدالة المنشودة منها.

(٧): العدالة:

استناداً إلى كافة العناصر السالفة الذكر، يمكن القول بأن الضرائب المباشرة تعد أكثر تحقيقاً للعدالة من الضرائب غير المباشرة.

فالضرائب المباشرة ، تفرض على الدخل أو رأس المال وهى عناصر واضحة الدلالة على المقدرة التكليفية للمكلف. فيمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، كالأعباء العائلية وتكاليف الحصول على الدخل ، وطبيعة الدخل وحجمه، وإمكانية تقرير إعفاء كامل أو جزئى له بحسب هذه المقدرة

أما الضرائب غير المباشرة ، فشخص المكلف مجهول، ومن ثم لا يمكن إدخال المقدرة التلكيفية للمكلف عند تقريرها فى الاعتبار، ويتساوى عبؤها بالنسبة للجميع بدون تمييز. مما قد يمثل عبئاً إضافياً لفئة كبيرة من

المكلفين بها وخاصة أصحاب الدخول المحدودة وإن كان مــن الممكــن التغلب على هذه المشكلة بفرض سعر مرتفع على السلع الكمالية وســعر متوسط على الاستهلاك الشائع وسعر منخفض على السلع الضروريــة.إلا أن هذا لا يحدث من الناحية العملية، فكل دولة تسعى إلى ضمــان وفــرة الحصيلة دون مراعاة لتلك الظروف . ولهذا يطلق على الضرائب غــير المباشرة أنها ضرائب غير ديمقراطية وغير عادلة.

واستناداً إلى ما سبق ، فإنه لا يمكن القول بأفضلية نوع معين مــن الضرائب على الآخر، بل لكل منهما عيوبه ومزاياه، ومن ثم فإن الجمــع بينهما أفضل السبل للحصول على الإيرادات اللازمة لمواجهــة ظــاهرة تزايد النفقات العامة.

ونظراً لأهمية هذا التقسيم للضرائب المباشرة وغــير المباشــرة ، فسنقوم بدراستها بصورة تفصيلية فى الفرع الثاني المتعلــق بموضــوع الضريبة.

ولذلك سنقوم بدراسة نوعى الضرائب باعتبار أن كلاً منها يكمــل الآخر على النحو التالى:

الفرع الثانى
موضوع الضريبة
المطلب الأول
الضرائب المباشرة

وضحنا من قبل أن الضرائب المباشرة هى تلك التى تفــرض إمــا على الدخل أو رأس المال، ولذلك سنتناول كل من هذين النوعين بالدراسة باعتبارهما موضوع الضريبة المباشرة .

أولا: الضرائب على الدخل(*)

(١) ماهية الدخل:

يجدر بنا بداية أن نحدد ماهية الدخل. فالدخل فى المواد المدنية هـو " مبلغ من النقود، يأتى من مصدر ثابت، بصفة دورية منتظمـــة". وكمـــا يتضح من هذا التعريف أنه يشمل ثلاثة عناصر أساسية هـــى: النقديـــة، الثبات ، الدورية .

ويعرف بعض الاقتصاديين الدخل بأنه " الزيادة النقدية فـــى قيمـــة السلع والخدمات التى يستهلكها الشخص فى خلال فترة زمنيـــة معينـــة" والبعض الآخر عرفه بأنه" مجموع نفقات الشخص الاستهلاكية مضافـــاً إليه أى تغيير فى صافى ثروته فى خلال فترة زمنية معينة"(١).

وأيا كان تعريف الدخل، فإن الضرائب على الدخل تحتـــل أهميـــة كبيرة فى الأنظمة الضريبية الحديثة، لكونها تســـتوعب أوجـــه النشـــاط الاقتصادى المختلفة. ومن ثم يمكن فرضها على كافة الدخول التى تتحقـق من العمل أو رأس المال. فالضريبة على الدخل تعد من أهم الوسائل التى تمكنا من تحديد المقدرة التكليفية للفرد، وبالتالى الاقتطاع من دخلـــه مـــا يناسب ظروفه الشخصية. بالإضافة إلى أنها تمثل مصدراً ثابتـــاً ودائمـــاً للإيرادات العامة للدولة، تستخدمها الدولة لتحقيـــق العدالـــة الاجتماعيـــة وباعتبارها وسيلة أو أداة فى يد الدولة لإعادة توزيع الدخل القومى لتقليل الفوارق بين الطبقات الاجتماعية المختلفة.

وبغض النظر عن اجتهادات الكتاب الاقتصاديين فى محاولة وضـــع تعريف محدد ومنضبط للدخل، فإنه يمكن تحديد عناصر الدخل فى ثلاثـــة أمور رئيسية

(*)Income taxes – impôts sur le revenu

(١) لمزيد من التفاصيل ، أنظر د. باهر عتلم ، ص ١٣٥ وما بعدها.

قيمة نقدية: ويقصد بذلك أنه قيمة نقدية أو قابلة للتقديـــر النقـــدى. فالدخل لا يقتصر على الدخول النقدية التى تأخذ شكل الأجر أو المرتب أو الربح أو الفائدة، ولكن يتسع ليشمل المنفعة أو الخدمة التى يحصل عليـــها الفرد طالما يمكن تقديرها بالنقود. مثال ذلك المنفعة التى يحصل عليــــها مالك العقار من السكن فيه.

صفة الدورية:يقصد بهذه الصفة أن الشخص يحصل علـــى دخلـــه بصورة دورية منتظمة. كأجر العامل الذى يحصل عليه كل أسبوع أو كل شهر حسب الاتفاق بينه وبين صاحب العمل. فصفة الدورية تستلزم وجود فترة زمنية محددة ، سواء كانت هذه الفترة أسبوعا أو شـــهراً أو ســـنة كذلك تشمل هذه الصفة المرتبات والإيراد الناتج عن الملكية العقاريـــة أو من التجارة أو المهن الحرة أو أرباح الأسهم ،حيث أن جميعها تعد مـــــن الدخول لكونها تحصل بصورة دورية ومنتظمة. واستناداً إلى ذلك، فـــإن أى دخل أو ربح عرضى يحصل عليه الشـــخص مـــن المضاربـــة فـــى البورصة، أو من بيع عقار يملكه بقيمة أكبر مما اشتراه،أو من يكتتب فى نوع معين من السندات أجريت بينها قرعه وفاز فيها بالجائزة عن الســـند الذى يملكه، فتلك الإيرادات جميعها التى يحصل عليها الشخص ،بـــالرغم من كونها مبلغاً من النقود أو قابلة للتقدير النقدى ، لا تكتسب صفة الدخل لعدم توفر صفة الدورية والتجدد فيها

ويلاحظ أن دورية الدخل تستوجب قيام الشخص باستغلال ثروتـــــه (العمل – ملكية عقارية..) حتى يحصل على دخل منها. وتمثـــل صفـــة الدورية نظرية أساسية فى الاقتصاد كركن من أركان الدخل.

مصدر مستمر:لابد أن يأتى الدخل من مصـــدر مســـتمر أو قـــابل للاستمرار النسبى. وتلازم هذه الصفة صفة الدورية. فمن الطبيعى لكـــى تتحقق الدورية أن يأتى الدخل من مصدر مستمر. ومثـــال ذلـــك الأرض والعقار المبنى ، المشروع التجارى أو الصناعى،العمل أو الوظيفة، المهن

الحرة. فجميعها تعد من قبيل المصادر المستمرة أو القابلـــة للاســتمرار بصورة نسبية

ويمكن تقسيم الدخول وفقاً لمصدرها إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

(١)**رأس المال** : سواء كان عقارياً أو منقولاً. وهذا النوع يتمتــع بــأكبر قدر من الثبات والاستقرار. إذ أن رأس المال كمصدر للدخل يـــدوم ولا يتوقف على عمر الفرد. كما أنه يمكن تجنيب جزء من الدخل الناتج عنــه لصيانته وحمايته من الاستهلاك لضمان بقائه واستمراره أكبر فترةممكنة.

(٢) **العمل:** سواء كان عملاً ذهنياً أو يدوياً . ويتصـــف هـــذا المصـــدر بالدورية وإن كان لا يتمتع بنفس درجة الثبات والاستقرار التى يتمتع بـــها الدخل الناتج من رأس المال. وذلك لأنه يتوقف على عدة عوامل تتمثـــل فى قدرة الفرد نفسه على الإنتاج ، وعلى عمر الإنســـان. ولذلـــك فـــإن الدخول الناتجة عن العمل تعامل معاملة ضريبية أقل من الدخول الناتجـــة عن رأس المال.

(٣)**رأس المال والعمل:** فقد يكون الدخل ناتجاً عن اشتراك كل مـــن رأس المال والعمل. كما هو الحال بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وهـــى تتصف بدرجة متوسطة من الاستمرار، ويتم معاملتها الضريبية فى منزلـــة وسط بين معاملة الدخل الناتج عن رأس المال والدخل الناتج عن العمل.

نظرية زيادة القيمة الإيجابية فى ذمة المكلف :[١]

ويتحدد الدخل وفقا لهذه النظرية بمقدار الزيادة الإيجابية التى تطـرأ على ذمة الشخص الطبيعى أو المعنوى، خلال فترة معينة من الزمن. فما يحصل عليه الفرد، خلال فترة معينة، من نقود أو منافع وخدمات، يمكـــن تقويمها بالنقود، يعتبر دخلاً سواء تم ذلك بصور دورية منتظمة أو بصفـــة عـــرضيـــة بحتـــة. وهنا تكمن نقطة الخلاف بين هذه النظرية والنظرية

---

(١) أنظر د. زين العابدين ناصر- مرجع سابق، ص ٣١١ وما بعدها.

السالفة التى تركز على صفة "الدورية" كركن من أركان الدخل

ووفقاً لهذه النظرية فإن كل زيادة تطرأ على ذمة الشخص تعد من قبيل الدخول .أى أن الأموال الموروثة والهبات والوصايا وجوائز اليانصيب، تعتبر جميعها من الدخول لأنها تؤدى إلى الزيادة الإيجابية فى ذمة الشخص.

ووجه الانتقاد لهذه النظرية يكمن فى كونها قد وسعت من فكرة الدخل للدرجة التى يمكن فيها أن تشمل رأس المال. فواقع الأمر أنه إذا طرأت زيادة إيجابية فى ذمة الشخص لها طبيعة رأس المال، لا يمكن اعتبار هذه الزيادة من قبيل الدخل. فأنصار هذه النظرية قد جانبهم الصواب فى اعتبار الإرث والوصية والهبة والزيادة فى قيمة رأس المال من قبيل الدخول . نظراً لأن هذه العناصر لها طبيعة رأس المال.

ومما هو جدير بالذكر،أن بعض التشريعات الضريبية متأثرة فى ذلك بأفكار هذه النظرية ،قد فرضت الضريبة على بعض الدخول العرضية مما يعتبر خروجا على المفهوم التقليدى للدخل الذى يستلزم توفر صفة الدورية والانتظام .إلا أن هذا فى الواقع،يكون بغرض ملاحقة هذه الأوعية وإخضاعها للضريبة لسبب أو لآخر وليس بغرض توسيع مفهوم الدخل.

ولذلك فإن بعض التشريعات الضريبية لا تتقيد بمفهوم محدد للدخل، ولكنها قد تضيق أو توسع منه وفقا للأغراض التي تهدف إلى تحقيقها سواء كانت أغراضاً مالية أو اجتماعية أو اقتصادية. وهذا ما يفسر لنا أن الإدارة الضريبية قد تعفى بعض الدخول من الضريبة،كإعفاء الأعباء العائلية، لتحقيق أغراض اجتماعية. أو تعفى دخول السندات الحكومية من الضرائب على إيراد القيم المنقولة بقصد تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل فى تشجيع الأفراد للاكتتاب بها

وفى بعض الأحيان قد تخضع الإدارة الضريبية الدخول العرضية للضريبة، بالرغم من عدم توفر عنصر الدورية بها، وذلك بناء على نص قانونى. ومثال ذلك، ما تقضى به بعض القوانين من إخضاع كل من عمولة أو سمسرة عارضة لضريبة الأرباح التجارية ، أو فرض ضريبة على الإيراد الناتج من ملكية الأوراق المالية، الذى قد يتخذ شكل الجوائز أو اليانصيب أو مكافآت السداد أو الاحتياطى الذى يوزع على المساهمين، أو أى توزيع تجريه هيئة أو شركة من تلك التى تخضع توزيعاتها للضريبة. ويقصد المشرع من ذلك إحكام الرقابة على هذا النوع من الدخول وضبط واستقرار المعاملات.

وبناء على ما تقدم، فإن الدخل هو قيمة نقدية أو قابلة للتقدير النقدى يتحقق بصورة دورية منتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار.

ويثور التساؤل عن تحديد قيمة الدخل الخاضع للضريبة، وهل هو الدخل الإجمالى أم الدخل الصافى؟.

الدخل الإجمالى والدخل الصافى:

يقصد بالدخل الإجمالى revenu brut كافة القيم النقدية أو القابلة للتقدير النقدى التى يحصل عليها الشخص نتيجة استغلاله مصدراً من مصادر الثروة.

بينما يقصد بالدخل الصافى revenu net ، ذات القيم مخصوماً منها المبالغ التى استلزمها استغلال مصدر الدخل لكى يأتى بهذه القيم.

ويمكن أن نفرق هنا بين نفقات أو تكاليف الدخل من جهة وبين استعمالات الدخل من جهة أخرى. حيث أن الأخيرة تعنى الأوجه التى ينفق فيها الدخل من استهلاك أو استثمار(١).

---

(١) أن استعمالات الدخل تأخذ صوراً مختلفة ليس لها حصر- ومثالها استعمال جزء من الدخل فى الاستهلاك كالنفقات الشخصية المتعددة اللازمة للشخص ولمن =

وجدير بالذكر أنه لا توجد قاعدة واحدة لكافة أنواع الضرائب التي تفرض على الدخل. فبعض منها يفرض بحسب طبيعتها على الدخل الإجمالى، كضريبة إيرادات القيم المنقولة (الأسهم والأوراق المالية) التي تفرض على كل ما يحصل عليه المكلف من توزيعات في صورة فوائد،أرباح أو جوائز...،دون خصم تكاليف الدخل منها. والبعض الآخر يفرض على الدخل الصافى أى بعد خصم تكاليف الحصول عليه. كضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وضرائب المهن الحرة.

ويقصد **بتكاليف الدخل** كل ما ينفقه الشخص من أجل الحصول على دخله. وهى تختلف بحسب طبيعة الدخل ذاته أو نوعه أو ظروفه الخاصة. وغنى عن البيان، أنه عادة ما يكون موضوع تكاليف الدخل محلاً للنزاع بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف. فالإدارة الضريبية تجد من مصلحتها تقليل حجم النفقات حتى يتم فرض الضريبة على حجم أكبر من الوعاء ، بينما يرى المكلف أن يزيد من حجم النفقات الواجبة الخصم من الدخل الإجمالى لتحديد اقل صافى دخل يخضع للضريبة.

وفى بعض الأحيان يتدخل القانون[1] لتحديد ماهية التكاليف التى تخصم، والنسب التى يجرى الخصم طبقاً لها، وشروط إجراء الخصم وإلى غير ذلك. وقد يقرر القانون مبدأ الخصم ويشير إلى أمثلة للمبالغ التى تخصم ، تاركاً المجال لإعمال القياس عليها وخصم أى مبلغ شبيه يكون تكليفاً على الأفراد.

وقد استقر الفقه والقضاء على تحديد بنود تكاليف الدخل الواجب خصمها من الدخل الإجمالى على النحو التالى:

=يتولى إعالته، أو فى الادخار كامتناع الشخص عن استهلاك جزء من دخله،أو فى الاستثمار كشراء أوراق مالية أو عقارات ،أو المساهمة فى تكوين مشروعات جديدة أنظر لمزيد من التفاصيل ، د. أحمد جامع، ص١٦٤.

(١) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٢١٥

نفقات الاستغلال:وتتمثل تلك النفقات، بالنسبة لمشروع ما، فى ثمن المواد الأولية وأجور العمال وإيجار العقارات التى يشغلها المشروع والآلات والأدوات وفوائد القروض المتعلقة بمباشرة نشاط هذا المشروع ومصروفات الدعاية والإعلان.. الخ. بمعنى أنها كافة النفقات اللازمة لتسيير المشروع.

نفقات الصيانة:أى كل نفقات لها علاقة بإصلاح أو استبدال الأجزاء التالفة فى الآلات والمبانى والمعدات،على أن يكون ذلك ناتجاً عن الاستعمال العادى لها، ونفقات الكشف الدورى على المبانى والمعدات.

نفقات الاستهلاك:وهى المبالغ التى يقتطعها المشروع من أرباحه بصورة ثابتة كل فترة زمنية معينة، عادة ما تكون سنة، كمقابل لما يطرأ على الأصول الإنتاجية من قدم أو عطل أو استهلاك، نتيجة للاستهلاك العادى. وتلك النفقات يستخدمها المشروع لكى يتمكن من إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول القديمة التى قد استهلكت بفعل الزمن.ويطلق على هذا النوع من الاستهلاك الاستهلاك الصناعى.وهو يختلف عن الاستهلاك المالى[1]والذى لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية.

هل الضرائب التى يدفعها المكلف تعد تكلفة على الدخل أم استعمالاً له ؟

من المتفق عليه، فى هذا الصدد، أن الضرائب التى تتعلق بقيام الشخص بنشاطه الذى ينتج عنه دخل تعد تكلفة على الدخل.فهذه الضرائب تخصم من الدخل الإجمالى، بمعنى آخر أن دفع هذه الضرائب يعد أمراً لازماً للحصول على الدخل.مثال ذلك الضريبة الجمركية التى تدفع على السلع المستوردة ، وضرائب الدمغة.أما الضرائب المفروضة على الدخل

---

(١) يقصد بالاستهلاك المالى ، قيام المشروع خلال حياته بسداد قيمة رأسماله وغيره من الديون إلى أصحابه

لمزيد من التفاصيل أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٦٤.

ذاته فإنها تعد استعمالاً للدخل لكونها غير لازمة للحصول عليه، ومن ثم فهى لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم من الدخل الإجمالى قبل فرض الضريبة عليه. فهى لا تقرر إلا بعد الحصول عليه فعلا.

(٢)أنواع الضرائب على الدخل:

تنقسم الضرائب على الدخل إلى ضرائب تفرض على فروع الدخل، وهى ما يطلق عليها الضريبة النوعية على فـــروع الدخـــل، أو تفــرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذى يحققه الفرد من مصادر متعـــددة وهى ما يطلق عليها الضريبة العامة على الدخل.

والجدير بالذكر، أن المشرع الضريبى لا يأخذ بمبدأ واحد فى هـــذا الصدد. فقد يوسع من مفهوم الدخل أو يضيق منه بحسب الأغراض التـــى يريد تحقيقها. وبذلك فإن الضريبة على الدخل تفرض وفقاً لعدة مفـــاهيم تتمثل فيما يلى

١-الضرائب النوعية على فروع الدخل:

تفرض الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة ، على أســاس مصدر كل دخل. وفى هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التـــى تفــرض على أساسها الضريبة.

فالشخص الواحد من الممكن أن يقوم بعدة أنشطة، وبالتالى تتعـــدد الضرائب المفروضة عليه بحسب مصدر كل دخل. فتفرض ضريبة علـــى الدخل الناتج من رأس المال العقارى (ملكية العقارات)، أو الدخل النـــاتج من رأس المال المنقول (ملكية الأوراق المالية)، أو الدخل النـــاتج عـــن العمل (الأجور والمرتبات، المهن الحرة)، أو الدخل الناتج عـــن العمـــل ورأس المال (الأرباح التجارية والصناعية)

ويمتاز هذا النظام بتنوع أحكام الضريبة المطبقة بحسب مصدر كل دخل وطبيعته، من حيث أسلوب تقديره وتحصيله أو سعر الضريبة ذاتها.

ويؤخذ على هذا النظام أنه قد يكلف الدولة الكثير من النفقات ، وان حصيلته عادة ما تكون قليلة. بالإضافة إلى عدم إمكـــان تطبيـــق نظـــام الضريبة التصاعدية لعدم إتساع حجم الأوعية الضريبية . فضلاً عن عدم إمكان تطبيق فكرة شخصية الضريبة ومراعاة ظروف الممول الشـــخصية أو مقدرته التكليفية

٢-الضريبة العامة على الدخل:

ويقصد بها الضريبة التى تفرض على مجموع الدخـــل المتحقـــق للمكلف من مصادر متعددة. فيتم النظر إلى الممول بصورة شاملة وإلـــى إجمالى دخله المتحقق من أنشطته المختلفة ومصادر ملكيته المتعـددة دون تمييز بينها . وبالتالى يمكن معرفة مقدرته التكليفية وحالته المالية التـى لا يمكن التعرف عليها باتباع نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل.

واستناداً إلى ذلك، فلو كان الشخص يمتلـــك قطعـــة مـــن الأرض، ويمارس نشاطاً تجارياً ويمتلك أوراقاً مالية، فإن الضريبة تفرض علـــى إجمالى الدخل الذى يحققه من تلك المصادر المختلفة.

ويتميز هذا النظام بأنه أقدر على تحقيق فكرة العدالـــة الضريبيـــة. فيساوى بين الممولين المتساويين فى المقدرة المالية، بغض النظـــر عمـــا إذا كان الدخل من مصدر واحد أو من مصادر متعددة.(1)كذلك فإنه يتمـيز بالبساطة وقلة النفقات نظراً لعدم تعدد عمليات الربط والتحصيل، وإن كان يتطلب فى الإدارة المالية قدراً كبـــيراً مـــن الكفـــاءة الفنيـــة والإداريـــة والمحاسبية. فضلاً عن ذلك يمكن إدخال الظروف الشخصية للمكلف فـــى

---

(١) مثال توضيحى: ففى حالة وجود اثنين من الممولين أحدهما يســـتمد دخلـــه مـــن مصدر واحد وقدره ألف جنيه ، وآخر يستمد من أربعة مصادر يعطى كل منـــها ٢٥٠ جنيهاً يبدو هذا الأخير من صغار الممولين بالنسبة لنظام الضرائـــب علـــى فروع الدخل، بينا يبدو الاثنان متساويان فى القدرة المالية، وفقا لنظام الضريبـــة العامة على الدخل.

الاعتبار التى تستوجب النظر إلى إجمالى الدخل الذى يحققه ، ومن ثم مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة والإعفاء للأعباء العائلية. وأخير فإن هذا النظام يمكن الدولة من تطبيق نظم الضريبة التصاعدية بصورة أدق مما يساهم فى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح الفئات محدودة الدخل.

ويؤخذ على هذا النظام ، أنه يستلزم درجة عالية من الوعى الضريبى للأفراد المكلفين به. ذلك أن فرض ضريبة واحدة على الدخل يعنى أن يكون عبؤها ثقيلاً عليهم ، مما قد يدفعهم إما إلى إخفاء جزء من إيراداتهم أو التهرب من دفعها ، وهذا يؤثر بالسلب على إجمالى الحصيلة ضريبية.

وجدير بالذكر أن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل الأسرة بأكمله (زوج وزوجة وأولاد) بالنسبة للدول التى تأخذ بمبدأ وحدة الذمة المالية للزوجين مثل فرنسا. أما بالنسبة للدول التى تأخذ بمبدأ إستقلال الذمة المالية فإن الضريبة العامة على الدخل تفرض على دخل كل فرد على حدة (الزوج والزوجة) مثل مصر والولايات المتحدة الأمريكية

وبناء على ما تقدم ، فإن لكل نظام مما سلف بيانه مميزاته وعيوبه، ولذا فإن أغلب التشريعات الضريبية تأخذ بنظام الجمع بين الضرائب النوعية على فروع الدخل والضريبة العامة على الدخل. بمعنى أن كل نوع من أنواع الدخول له ضريبة نوعية خاصة به تتوافق مع طبيعته، بالإضافة إلى فرض ضريبة واحدة على كافة الدخول المتحققة من كافة المصادر مرة أخرى كوعاء واحد لضريبة مكملة، هى الضريبة العامة على الدخل. وبذلك يمكن للدولة أن تجمع فيه مزايا كل من الضرائب النوعية والضريبة العامة على الدخل وخاصة فيما يتعلق بالمقدرة التكليفية للممول وظروفه الشخصية.

٣-أساليب تحديد وعاء الضريبة:

إن تحديد وعاء الضريبة يشمل أسلوبين أساسيين:

(١)التحديد الكيفى لوعاء الضريبة.

(٢)التحديد الكمى لوعاء الضريبة.

١-التحديد الكيفى لوعاء الضريبة (المادة الخاضعة للضريبة):

ب الاتجاه الحديث في المالية العامة هو الاعتداد بالظروف الشخصية للمكلف عند فرض الضريبة. وهذا يستدعى التفرقة بين الضريبة العينية والضريبة الشخصية.

عينية الضريبة la realite de l'impôt:ويعنى ذلك أن الضريبة تفرض على الدخل بغض النظر عن شخصية المكلف أو ظروفه العائلية أو الاجتماعية. فإذا فرضت ضريبة على الإيراد الناتج عن ملكية الأرض الزراعية، فإنها تعد ضريبة عينية إذا كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بغض النظر عن ظروفهم الخاصة ، فلا فرق بين من يملك فداناً واحداً أو أكثر.

ولا تتطلب الضريبة العينية جهداً كبيراً من جانب الإدارة المالية بشأن تحديدها ، كما لا تحتاج إلى إدارة على جانب كبير من الكفاءة. فهى تتميز ببساطتها وسهولة تطبيقها. وتمتاز أن حصيلتها غزيرة فهى لا تدخل فى حسابها الظروف الشخصية والعائلية للمكلف ، كما أنها لا تقرر أى إعفاءات

وبالرغم مما تقدم، فإن الضريبة العينية لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية الذى يستوجب مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير فى حصيلتها بسهولة

شخصية الضريبة la personalité de l'impôt:ومعناه أن الضريبة التى تفرض على الدخل تأخذ فى الاعتبار المركز الشخصى والظروف

الشخصية للمكلف فعند تحديد المقدرة التكليفية للشخص، لا يقتصر الأمر على تحديد مقدار الدخل الذى يحصل عليه، ولكن لابد من الأخذ فى الاعتبار عدة ظروف شخصية تتعلق بذات المكلف نفسه تتمثل فى

(١)**المركز الاجتماعى والعائلى للمكلف** يستلزم ذلك استبعاد جزء من الدخل من إطار فرض الضريبة، وهو ذلك الجزء المخصص لإشباع الحاجات الضرورية للفرد، وهو ما يطلق عليه حد الكفاف. و يختلف هذا الحد من مجتمع إلى آخر، وفى داخل المجتمع من وقت إلى آخر. بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية.وتتخذ بعض الدول من ذلك سلاحا إما لتشجيع النسل أو لفرض عقوبة غير المتزوجين. ويكون ذلك عادة بالنسبة للدول التى تعانى نقص فى الزيادة السكانية. سلاحا لتحديد النسل فى الدول النامية التى تعانى من الزيادة السكانية.

(٢)**مصدر الدخل**:إن شخصية الضريبة تأخذ فى اعتبارها مصدر دخل المكلف. فالدخل الناتج عن العمل يعامل معاملة مختلفة عن ذلك الناجم عن رأس المال. ويرجع ذلك إلى أن الدخل الناتج عن العمل قد يتعرض لظروف متعلقة بشخص العامل نفسه كالمرض أو العجز أو الوفاة، بالإضافة إلى اختلاف مدة استثمار كل منهما. فالدخل المتولد من رأس المال يبقى مدة أطول من الدخل المتولد عن العمل وهذا يستوجب معاملة كل منهما معاملة ضريبية مختلفة وفقا لظروف كل منهما.

(٣)**المركز المالى**: إن شخصية الضريبة، لكونها تعتد بالمركز المالى للمكلف. تميز فى المعاملة بين الدخول المختلفة، من حيث أحجامها وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد مقدار الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بانخفاض الدخل وذلك كى تتحقق المساواة فى التضحية بين كافة المكلفين.

٢-التحديد الكمى لوعاء الضريبة:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاءالضريبى،

أو تقدير قيمة الدخل الخاضع للضريبة. وهناك طرق مختلفة لتقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وتتمثل في استخدام عدة أسس:

(١)طريقة المظاهر الخارجية(*):

تقوم هذه الطريقة على أساس أن الإدارة المالية تعتمد في تحديد وعاء الضريبة على بعض المظاهر الخارجية، التي تتعلق بالمكلف والتي يكون من السهل على الإدارة المالية تقديرها. مثال ذلك، تقدير دخل المكلف على أساس القيمة الإيجارية لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب أو عدد العمال أو عدد الآلات المستخدمة وعدد السيارات التي يمتلكها... وغيرها من المظاهر الأخرى.

وقد كانت هذه الطريقة مستخدمة في التشريع الضريبي الفرنسي في القرن التاسع عشر وحتى عام ١٩٢٥ . حيث كانت تفرض الضريبة على الدخل على أساس مظاهر خارجية معينة تتمثل في عدد الأبواب والنوافذ في منزل المكلف.استنادا إلى أن منزل المكلف الغني أكثر أبواباً ونوافذا من منزل المكلف الفقير

ويبدو واضحا ، أن هذه الطريقة تتسم بالبساطة وقلة النفقات كما لا تلزم المكلف بتقديم أي مستندات ... ولكنها طريقة غير منضبطة بشأن تحديد وعاء الضريبة، ولا تناسب المجتمعات الحديثة والمتقدمة. ولذلك فلا يمكن الاعتماد عليها لتقدير وعاء الضريبة. فهناك بعض الدخول التي لا توجد بها أي مظاهر خارجية تدل عليها(١)، ... تكون تلك المظاهر مخالفة للحقيقة. كما أن هذه الطريقة لا تعتد بالظروف الشخصية للمكلف، ... قد يحقق المكلف خسارة معينة كل سنة، ومع ذلك يلتزم بدفع الضريبة على أساس المظاهر الخارجية التي لا تختلف بالطبع خلال هذه السنة،

(*) Méthode de signes extérieurs

(١) دخل القيم المنقولة وفوائد الديون والودائع والتأمينات.

نظراً للثبات النسبى للمظاهر الخارجية أى أن هذه الطريقة لا تحقق العدالة الضريبية.

ولذلك فإن هذه الطريقة لا تطبق إلا فى النادر وبصورة تكميلية للتأكد من صحة التقدير.

(٢)طريقة التقدير الجزافى(*):

ترتكز هذه الطريقة على أساس تحديد دخل المكلفين تحديداً جزافياً استناداً إلى بعض القرائن: مثل القيمة الإيجارية إذ تعد قرينة لتحديد دخل صاحب العقار، ورقم المبيعات تعد قرينة لمعرفة ربح التاجر. وعدد ساعات عمل الطبيب تعد قرينة على دخله، كذلك الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة

وإما أن يضع القانون تلك القرائن. وتسمى **بالجزاف القانوني**. حيث تحدد الإدارة المالية وعاء الضريبة بصورة جزافية، بالاستناد إلى قرائن معينة ينص عليها المشرع. مثال ذلك: أن يعتبر دخل المزارع مساوياً للقيمة الإيجارية للأرض الزراعية التى يستغلها أو لمثليه أو لثلاثة أمثالها حسب نص القانون.

وإما أن تحدد هذه القرائن بصورة اتفاقية بين الإدارة المالية والمكلف. وغالباً ما يتم ذلك عن طريق مناقشة المكلف والاتفاق معه على رقم معين يمثل مقدار دخله، وتسمى هذه الطريقة **بالجزاف الإتفاقى**.

وتتشابه طريقة التقدير الجزافى مع طريقة المظاهر الخارجية، حيث أن كلاً منهما لا تعتمد على الحقائق فى تقدير الوعاء الضريبى، ومن ثم فإنهما يفتقدان الدقة والانضباط بشأن تحديد المادة الخاضعة للضريبة. وإن كانت طريقة التقدير الجزافى تعد أكثر دقة لكونها تعتمد على قرائن موضوعية تعبر بصورة أصدق عن مقدار الدخل الحقيقى.

(*)Methode forfaitaire

ويلجأ المشرع الضريبي إلى استخدام تلك الطريقة في بعض الحالات ويقصرها على حالات خاصة ، مثل المكلفين الذين لا يمسكون دفاتر حسابية منتظمة وأمينة، وفي حالة ما إذا كانت تلك الدفاتر تخالف الواقع. ويرجع ذلك القصر إلى أنها لا تؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي. بالإضافة إلى إمكانية تصرف الإدارة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة.

(٣)طريقة التقدير المباشر

تمثل تلك الطريقة، لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، تحديدا أكثر انضباطا ودقة من الطرق سالفة الذكر. إذ أنها تستند مباشرة إلى معرفة المادة الخاضعة للضريبة. وتتم هذه المعرفة بصورتين: إما بالإقرار وإما عن طريق التقدير المباشر بواسطة الإدارة الضريبية

١)الإقرار:ويشمل الإقرار صورتين اقرار المكلف وإقرار الغير:

أ-**اقرار المكلف** **la déclaration controlée**:مؤدى هذه الطريقة أن يقوم المكلف بنفسه بتقديم اقرار في موعد يحدده القانون. ويتضمن هذا الإقرار عناصر ثروته ودخله المادة الخاضعة للضريبة بصورة عامة، مع افتراض حسن النية وأمانة المكلف ، باعتباره أقدر شخص يعرف مقدار دخله على نحو يقيني.

ولضمان دقة وصحة الإقرار، فإن الإدارة تحتفظ لنفسها بالحق في رقابة الإقرار وتعديله إذا بني على غش أو خطأ[١].فقد يلجأ المكلف إلى تقليل حجم دخله لكي تفرض ضريبة على مبلغ أقل من دخله الحقيقي، فيكون للإدارة الحق في أن تلجأ إلى طريقة المظاهر الخارجية أو التقدير الجزافي للوصول إلى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة. وقد تفرض بعض التشريعات جزاءات جنائية أو مالية في حالة تعمد التهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرارات غير صحيحة.

(*)Méthode de la Constation Directe.

(١) د. محمد دويدار، مرجع سابق، ص

وتتميز هذه الطريقة بتحقيق العدالة الضريبية: فهى من جهة تؤدى إلى تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا منضبطا ، ومن ثم فإن ربط الضريبة يتناسب مع الدخل الحقيقى للمكلف. ومن جهة أخرى يمكن مراعاة الظروف الشخصية للمكلف والأعباء التى يتكفل بها. بالإضافة إلى إمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة، فتزداد الحصيلة الضريبية بنفس نسبة زيادة الدخول.

ومن الانتقادات التى وجهت لهذه الطريقة تدخل الإدارة الضريبية فى شئون المكلفين والإطلاع على أسرارهم للتأكد من صحة عناصر الإقرار. كما أنها تتطلب إدارة ضريبية على جانب كبير من الكفاءة والوعى لأحكام الرقابة على المكلفين منعا من تهربهم من دفع الضريبة.

وبالرغم من ذلك، فإن هذه الطريقة تمثل أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة. وقد تبنتها العديد من التشريعات الضريبية.

ب-إقرار الغير: la déclaration par les tiers:بموجب هذه الطريقة يلتزم شخص آخر، غير المكلف بالضريبة، بتقديم الإقرار إلى الإدارة الضريبية. ويشترط أن تكون هناك علاقة قانونية تربط بين المكلف وشخص الغير. مثال ذلك: أن يكون الغير مدينا[1] للمكلف بمبالغ تعد ضمن الدخل الخاضع للضريبة، كصاحب العمل الذى يقدم إقرارا إلى الإدارة المالية بالمبالغ المستحقة لديه للعاملين عنده والخاضعة للضريبة على المرتبات. وغالبا ما يتم حجز هذه المبالغ وتوريدها للإدارة المالية قبل أن يحصل عليها العامل. وتعرف هذه الطريقة بالحجز عند المنبع[*].

ومما هو واضح أن هذه الطريقة تعد أكثر ملاءمة لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، خاصة أن الغير ليس له مصلحة فى إخفاء مقدار الدخل أو التهرب من الضريبة، بل العكس هو الصحيح. فصاحب العمل

---

(١) مزيد من التفاصيل ، أنظر د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ١٧٩ وما بعدها.

(*)Stoppage à la source , Deduction of tax at the source .

يكون مجبرا على تقديم إقرار صحيح ومطابق للواقع ليتجنب الجـــزاءات التى يمكن أن توقع عليه فى حالة المخالفـــة. بالإضافـــة إلـــى أن مبلـــغ الضريبة يخصم من وعائه الضريبى باعتباره أحد بنود التكاليف الواجبـــة الخصم من الدخل الإجمالى.

وواقع الأمر ، أنه وإن كان يبدو أن الغير هو الذى يلتزم بدفع قيمة الضريبة. فالحقيقة أن المكلف قانونا هو الذى يتحمل الضريبـــة إذ أنـــه تقتطع من دخله مباشرة، أما الغير فيقتصر دوره على حجـــز الضريبـــة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية

وتطبق هذه الطريقة بشأن تحديد وعاء الكثـــير مـــن الضرائـــب، كالضريبة على المرتبات والضريبة على إيرادات القيم المنقولة،والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات، والضريبة علـــى دخـــل الملكيـــة العقارية(فى العلاقة بين المالك والمستأجر)

وإزاء مميزات تلك الطريقة، فقد أخذت بها العديد من التشـــريعات الضريبية المختلفة لضمان دقة تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

٢) التقدير بواسطة الإدارة الضريبية:

يخول القانون للإدارة الضريبيه حق تقدير المادة الخاضعة للضريبة دون أن تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة ومحددة ولذا سمى هذه الطريقـــة بالتقدير أو التفتيش الإدارى.

ويكون للإدارة حرية واسعة فى الالتجاء إلى كافة الأدلة للوصـــول إلى تحديد منضبط لوعاء الضريبة. ومن هذه الأدلة مناقشـــة المكلـــف أو فحص دفاترد وعادة ما تلجأ الإدارة الضريبية إلـــى طريقـــة التقديـــر المباشر فى حالة تخلف المكلف أو امتناعه عن تقديم الإقرار الضريبى، أو إذا كان الإقرار غير مطابق للواقع أو ينطوى على خطأ أو غش.

وقد أعطى القانون للمكلف حق الطعن فى صحة التقدير وفقا لقواعد الطعن المقررة. ومن حقه إثبات عدم تمكنه من تقديم الإقرار لظروف طارئة أو بسبب قوة قاهرة.

ثانيا: الضرائب على رأس المال:

تمثل الضرائب على رأس المال النوع الثانى من الضرائب المباشرة. وسنستعرض فيما يلى المقصود برأس المال ثم نحدد أنواع الضرائب التى تفرض عليه.

(١)ماهية رأس المال:

بداية لابد أن نحدد تعريفا لرأس المال la capital فيعرف "بأنه مجموع ما يمتلكه الشخص من أموال عقارية أو منقولة فى لحظة زمنية معينة. سواء كانت منتجة لدخل أو غير منتجة" فتقدير رأس المال يتم فى لحظة زمنية معينة

ويمكن التمييز بين عدة أنواع من رأس المال:رؤوس الأموال العقارية (الأراضى،المنازل) ورؤوس الأموال المنقولة(الديون والأوراق المالية كالأسهم والسندات والحقوق الذهنية) كما يوجد رؤوس أموال منتجة (العقارات المبنية) ورؤوس أموال غير منتجة (التحف، المجوهرات والأراضى المعدة للبناء).

ومما هو جدير بالذكر، أنه يشترط أن يكون وعاء الضريبة رأس المال أو الثروة ذاتها و ليس الدخل الناتج عن رأس المال أو الثروة. ولا يشترط أن تكون الضريبة على رأس المال شاملة، بمعنى أن تفرض على كل راس المال وليس على جزء منه. ولذلك فإن الزيادة فى قيمة رأس المال تعد من الضرائب على رأس المال بالرغم من كونها تفرض على جزء منه لأنه يمثل الزيادة المتحققة فى قيمته أى أن رأس المال ذاته هو وعاء الضريبة.

وتفضل المالية التقليدية نظام ضرائب الدخل على ضرائب رأس المال. نظراً لأن الأول يتوفر فيه عنصر الدورية والتجدد بينما في حالة رأس المال فهو ثابت وغير متجدد وإن كان قابلاً للزيادة أو النقصان وباعتبار،أيضاً، أن الضرائب على رأس المال تهدد بالقضاء على أصول رؤوس الأموال بمرور الزمن. وفي المالية الحديثة احتلت الضرائب على رأس المال أهمية كبيرة نتيجة لتعددها وتنوعها.

(٢)أنواع الضرائب على رأس المال:

تنقسم الضرائب على رأس المال استنادا إلى دوريتها إلى نوعين أساسين:

الضرائب على رأس المال التي تدفع من الدخل وهي ضرائب دورية متجددة، تفرض بنص القانون فيكون سعرها منخفضا بحيث لا يستطيع المكلف أن يدفعه دون أن يضطر إلى اقتطاع جزء من رأسماله لأداء الضريبة. وأما النوع الثاني فهو الضرائب العرضية على راس المال وهي التي ينتفي فيه عنصر الدورية والتجدد. وتفرض بناء على نص القانون كما أن سعرها يكون مرتفعا بالصورة التي يضطر فيه المكلف إلى التصرف في جزء من رأس المال ليتمكن من دفعه، بالإضافة إلى أنها تدفع مرة واحدة في مناسبة معينة.

وسنقوم بدراسة كل نوع على حدة:

أ-الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل:

بادئ ذي بدء، نوضح أن وعاء هذه الضريبة يكون راس المال ذاته بالرغم من أن دفعها يتم من الدخل الناتج منه. ويتم تحديد رأس المال بموجب القانون. وعادة ما يكون سعرها منخفضاً حتى لا يؤثر على كيان رأس المال ذاته ووجوده وفي نفس الوقت لضمان دوريتها وتجددها. وعادة ما يكون سعرها ١% أو ٢% من قيمة رأس المال. وهي تختلف عن الضريبة على الدخل حتى إذا تساوى المبلغ الذي يدفعه المكلف في

حالة فرض ضريبة على رأس المال بسعر منخفض مع فرض ضريبة على الدخل بسعر مرتفع. مثال ذلك ، إذا كان شخص يمتلك ١٠,٠٠٠جنيه ويأتي بدخل قدره ألف جنيه، وكانت سعر الضريبة على رأس المال ١%، أي مائة جنيه. وسعرها على الدخل ١٠%، أى مائة جنيه أيضاً. فبالرغم من أن الحصيلة الضريبية الناجمة عنهم متساوية ، إلا أن هناك العديد من الاختلافات سواء في معاملة العناصر الخاضعة للضريبة. أو في الآثار المترتبة على دفع كل منها. خاصة وأن هناك بعض عناصر الثروة لا تنتج أى دخل. ومن ثم لا يمكن فرض ضريبة الدخل عليه. مثل أراضى البناء. التحف .المجوهرات.

وقد تكون الضريبة على رأس المال التي تدفع من الدخل وحيدة تفرض من جانب الدولة وتسمى بالضريبة الواحدة. أو قد تكون احدى الضرائب التي يقررها التشريع الضريبي وتسمى بالضريبة التكميلية.

والضريبة الواحدة على رأس المال تتميز بأنها تصيب الأموال والثروات التي لا تصل إليها الضرائب على الدخل(التحف والمجوهرات) بالإضافة إلى أن فرض ضريبة عليها يدفع أصحابها أما بالتصرف فيها إلى الغير ليقوم باستغلالها أو يقوم بتحويلها الى أموال منتجة . وفي كلتا الحالتين تمثل فائدة للاقتصاد القومي. كما أنها تتميز بسهولة الوصول الى وعائها الضريبي ومن ثم تحقق العدالة المنشودة من فرضها

ومن أهم الانتقادات التي وجهت إلى الضريبة الواحدة أنها عادة ما تكون ذات سعر مرتفع. كما أنها تؤدى إلى عدم مشاركة الدخول الناتجة عن العمل،وهي كثيرة ، في وعاء الضريبة، مما يؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية.

وإزاء تلك الاعتبارات، فإن الضريبة التكميلية على راس المال يمكن أن تتلافى العيوب والانتقادات الموجهة للضريبة الواحدة على رأس

المال فهى تفرض على رأس المال بالإضافة إلى الضريبة على الدخل. وبذلك فهى تحقق مزايا متعددة. إذ تصل إلى عناصر من رأس المال لا تصل إليها ضرائب الدخل، كما أنها تميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج من رأس المال. وأخيرا ، تمثل نوعا من الرقابة على إقرارات المكلف، فيكون من السهل على الإدارة الضريبية إجراء مقارنة بين إقرارات الثروة وإقرارات الدخل للتأكد من صحة العناصر والبيانات الواردة بها.

ونظرا لتلك المزايا فالسائد فى التطبيق العملى هو الأخذ بنظام الضريبة التكميلية على رأس المال فى العديد من التشريعات الضريبية.

ب-الضرائب العرضية على رأس المال:

وهى الضرائب التى تقتطع جزء من راس المال ، وتفتقد إلى عنصر التجدد والدورية، ولذلك فهى غير متكررة بل تفرض مرة واحدة لمناسبة معينة ويمكن أن تقسم إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

(١)الضريبة الاستثنائية على رأس المال.

(٢)الضريبة على زيادة القيمة.

(٣)الضريبة على التركات.

١-الضريبة الاستثنائية على رأس المال:(*)

تفرض هذه الضريبة على رأس المال بصورة استثنائية ، فى حالات الحروب والأزمات، مما يضطر الدولة، لمواجهة الزيادة فى النفقات، إلى فرض ضريبة مرتفعة السعر على رؤوس الأموال للحصول على ما تحتاج إليه من إيرادات.

(*)Le prelevement sur le Capital en temps de crise

وعادة ما تفضل الدولة هذه الطريقة عن غيرها من الطرق[1] للاعتبارات الآتية: إنه في ظل تلك الظروف الاستثنائية يكون أمام الدولة ثلاثة خيارات: (١)أن تفرض ضرائب عادية جديدة أو ترفع من أسعار الضرائب القائمة فعلا. وربما لا يكون اتباع هذا الحل سهلا بسبب التمزق الذي يحدث للاقتصاد الداخلي والاضطراب الذي يصيب الأفراد بسبب الحرب، والذي يؤدي إلى نوع من الخلل الذي يطرأ على حالة التوزيع القائمة بين الأفراد.(٢)وقد تفكر الدولة في الاقتراض ولا تجد سبيلا إليه إزاء تحمليه سلفا بقروض سابقة، مما يضطر الدولة إلى الإلتجاء إلى الإصدار النقدي الجديد. إلا أنها قد تخشى ما قد يؤدي إليه من تضخم ورفع لمستوى الأسعار. وهما مشكلتان يعاني منهما دائما الاقتصاد القومي في فترات الحروب، ويكون من اللازم اتباع السياسة المالية التي تساعد على الحد منهما، أو العمل على تلافيهما. وإزاء هذا الوضع لا تجد الدولة مناصا من (٣) فرض ضريبة استثنائية على رؤوس الأموال لتتمكن بواسطتها من الحصول على القدر الذي يلزمها من إيرادات، ويساعد على التغلب على مشكلات الحرب، ويمكن الدولة من التخلص من عبء ديونها العامة.

وتفرض الضريبة الاستثنائية بسعر مرتفع، بحيث لا يمكن الوفاء بها من دخل رأس المال، ولكن لابد أن يقتطع جزء أو نسبة كبيرة من الثروة أو رأس المال.

وتتميز هذه الضريبة بغزارة حصيلتها الضريبية في وقت قصير لا يتأتى للدولة بالنسبة لأي ضريبة أخرى. كما أنها عادة ما تصيب الثروات ورؤوس الأموال التي كونها الأفراد خلال فترة الحرب. ومن ثم فإنها تحقق العدالة باقتطاع جزء كبير من هذه الثروات لاستخدامه في مواجهة ثقل الأعباء التي تتحمل بها الدولة في مثل تلك الظروف.

---

(١) د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق ، ص ٢٤٦.

كما أنها تساهم فى إعادة توزيع الدخل وفقا لمقتضيات العدالة الاجتماعية ، والحد من التفاوت بين الدخول وخاصة بالنسبة للفئات التى يطلق عليها أثرياء الحرب.

وأخيرا،تمثل أداة لامتصاص القوة الشرائية المتراكمة التى تؤدى إلى زيادة التضخم خاصة فى فترات زيادة الطلب عن العرض ، ومن ثم فإنه تؤدى إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادى

وبالرغم من تلك المزايا. إلا أن نطاق تطبيق هذه الضريبة ضيق جدا، ويرتبط فقط بالظروف الاستثنائية الطارئة. ويرجع ذلك إلى الانتقادات التى توجه إليها والتى تتخلص فيما يلى

* إن ارتفاع سعر الضريبة يدفع المكلفين بها إلى محاولة التخلص من عبئها عن طريق إخفاء عناصر الثروة أو رأس المال، أو تهريبه خارج البلاد ، خاصة بالنسبة للثروة المنقولة (الأوراق المالية والثروة النقدية..) وبالرغم من أن الدولة تحاول أن تحكم الرقابة على عناصر الثروة، كإحكام الرقابة على النقد.وإخضاع السندات لشروط معينة لتحصيل عائدها، إلا أن محاولات المكلفين للتهرب من الضريبة تظل مستمرة.

* إن فرض الضريبة الاستثنائية على رأس المال قد يؤدى إلى أضرار بالغة بالاقتصاد القومى، لأن جبايتها يتطلب محاولة التصرف فى جزء من رأس المال، أى إلى تجزئته. ويترتب على ذلك الحد من قدرته على القيام بالعمليات الإنتاجية

*إنها غير عادلة، حيث أنها تعاقب المدخر والمستثمر، وتميز بطريقة غير مباشرة من ينفق أمواله على الاستهلاك

وبالرغم من ذلك، فإن اللجوء إلى هذا النوع من الضرائب لا يكون إلا بصورة استثنائية بحتة وفى ظروف عارضة ولذلك لا يجب التوسع فيها. لذا فإن لجوء الدولة إليها يكون فى أضيق حدود وفقا لقاعدة أن

الضرورات تبيح المحظورات.

٢-الضريبة على زيادة القيمة(*)

تمثل إحدى ضرائب رأس المال، التى تفرض على أى زيادة تحدث فى قيمة رأس المال سواء كان عقارا أو منقولا، ولا يكون لإرادة المالك دخل فيها. مثال ذلك ارتفاع أسعار الأراضى بسبب الزحف العمرانى إلى مناطق جديدة، أو قيام الدولة بأعمال المنفعة العامة كشق الطرق وإدخال المياه والكهرباء.

وتعد الضريبة على زيادة القيمة ضريبة على رأس المال، حيث تتخذ رأس المال أو الثروة وعاء لها وليس ما حدث من زيادة فى قيمتها. فالدولة عندما تفرض ضريبة عليها تقصد تحقيق إيرادات مالية من جهة بالإضافة للأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة أخرى.

وتنقسم هذه الضريبة إلى نوعين:

أ-الضريبة على الزيادة فى القيمة العقارية:

وهى الضريبة التى تفرض على كل زيادة فى القيمة فيما يتعلق بالعقارات (الأراضى الزراعية، الأراضى المبنية ...) بشرط ألا يكون لإرادة المالك دخل فيها، ولكنها راجعة لظروف تتعلق بالمجتمع. كالتقدم واتساع المرافق العامة والخدمات العامة التى تقدمها الدولة تمشيا مع السياسة التدخلية للدولة فى الحياة الاقتصادية.

ومن أهم مبررات فرض هذه الضريبة، أن الزيادة تحدث لأسباب راجعة للمجتمع ذاته وليس لنشاط الفرد، ومن ثم يكون من المنطقى حصول الدولة على جزء من هذه الزيادة فى شكل ضريبة. بالإضافة إلى أنها تحد من المضاربات على قيمة العقارات التى قد يستغلها مالك العقار

(*)L’impôt sur les plus- Values.

لزيادة قيمته. كما أنها تساهم فى الحد من التفاوت بين الدخول خاصة أن هذا التفاوت قد تم بغير إرادة المكلف أو نشاطه.

وقد وجه لهذه الضريبة العديد من الانتقادات، تتمثل فى صعوبة وضع حد للتفرقة بين الزيادة فى القيمة الناشئة عن تدخل المالك والزيادة الناشئة عن المجتمع وبغير إرادة المالك ونشاطه. كما أن تلك الزيادة قد تكون طارئة وليس دائمة مما يؤدى الى تناقص الزيادة أو تلاشيها بعد زوال السبب. ومن المتصور أيضا أن تكون الزيادة فى القيمة زيادة ظاهرية وليست حقيقية، نتيجة تدهور قيمة النقود أو قوتها الشرائية. فليس من المقصود فى الحالة الأخيرة أن تفرض ضريبة على الزيادة الصورية.

وإزاء هذه الاعتبارات، فإن الدولة لا تفرض هذه الضريبة إلا بصورة ثانوية دون الاعتماد عليها كضريبة أساسية. وغالبا ما تكون هذه الضريبة محلية ومقصورة على الزيادة المتعلقة بأعمال المنفعة العامة فى منطقة معينة. مثال ذلك، ما نص عليه القانون المصرى رقم ٢٢٢ سنة ١٩٥٥[1] الخاص بفرض مقابل تحسين على العقارات التى يطرأ عليها تحسين بسبب أعمال المنفعة العامة. فإن حصيلة هذا المقابل أو الإتاوة كما يسميه البعض، يعتبر موردا من موارد المجالس المحلية التى تقع فى دائرتها مناطق التحسين ويطلق عليه مقابل التحسين أو الإتاوة.

ومن الطرق التى استخدمت لفرض ضريبة زيادة القيمة العقارية أن يتم تحصيلها عند انتقال الملكية العقارية من المالك الأصلى إلى المالك الجديد، على أن يتم تحديد قيمتها بالفرق بين ثمن الشراء وثمن البيع مع اجراء خصم المبالغ التى أنفقها المالك الأصلى على سبيل التحسين أو الإصلاح وقد جرى استخدام هذه الطريقة فى ألمانيا سنة ١٩١١ وألغيت نهائيا سنة ١٩٤٤

---

(١) لمزيد من التفصيل انظر: د. أحمد جامع،مرجع سابق. ص ١٩٥، د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق،ص ٢٥٥

وقد اتبع القانون الإنجليزى، الصادر فى ٢٩ أبريل ١٩١٠، طريقة التقدير الدورى بواسطة الإدارة الضريبية. حيث تقوم الإدارة بتقدير دورى لقيمة العقارات وفرض الضريبة على كل زيادة فى القيمة تحدث للعقار زيادة عن آخر قيمة قدرتها الإدارة. ولكن نظرا لصعوبة إجراء هذا التقدير وما يتكلفه من نفقات فقد صدر قانون بإلغاء هذه الضريبة ١٩٥٣

ب-الضريبة على الزيادة فى القيمة المنقولة:

تتم الزيادة فى قيمة الأموال المنقولة لظروف خارجة عن إرادة المكلف بصورة محدودة للغاية. كالزيادة التى تحدث فى الأوراق المالية من أسهم وسندات لأسباب اقتصادية، ولرغبة الدولة فى تحقيق أغراض معينة،أو بسبب المضاربة عليها فى البورصة وهو وضع شائع فى العالم.

وتمثل مبررات فرض هذه الضريبة ذات مبررات فرض الضريبة على الزيادة فى القيمة العقارية، وخاصة للحد من المضاربة فى البورصة وما يترتب عليها من آثار اقتصادية على جانب كبير من الخطورة، ليس فقط على مستوى الاقتصاد الداخلى ولكن على مستوى الاقتصاد الدولى.

ويوجه لهذا النوع من الضريبة نفس الانتقادات الموجهة إلى الضريبة على الزيادة فى القيمة العقارية ولذلك فإن تطبيقها العملى يتم فى أضيق نطاق ممكن.

٣ - الضريبة على التركات:

تعتبر الضريبة على التركات من ضرائب رأس المال لأن وعاء هذه الضريبة تركة المتوفى، كما أنها تفرض فى لحظة زمنية معينة عند حدوث واقعة الوفاة وانتقال هذه التركة إلى الورثة.

وقد عرفت هذه الضريبة فى النظم القانونية منذ القدم. ففى مصر، عرفها المصريون القدماء منذ عهد الفراعنة. وقد تضاءلت أهميتها فى العصور الوسطى حيث تحولت إلى مجرد رسم يدفعه الورثة إلى السيد

الاقطاعى مقابل موافقته على نقل أموال المورث إليهم. وقد عادت أهميتها مرة أخرى فى القرن الماضـ ـيت حتى وقتنا الحالى.

وتبدو أهمية الضريـ ـات، فى الوقت الحالى، فى أنها تؤسس على رابطة التضامن بين الفرد والمجتمع. فالفرد لكى يتمكن من تكوين ثروته فإنه فى حاجة إلى الحماية والأمان والخدمات التى يقدمها له المجتمع .فمن البدهى، أن تشركه الدولة التى ساهمت فى تكوين هذه الثروة اقتسام عناصر التركة مع ورثته عن طريق فرض ضريبة على التركات. بالإضافة إلى أنها تقلل من تركيز الثروات وتخفف من حدة التفاوت فى توزيع الثروات وتحقق بذلك العدالة الاجتماعية.

ويمثل الهدف المالى التى تسعى إليه الدولة أهم مبررات فرض هذه الضريبة. خاصة أنها ضريبة تصاعدية. وتكمن سهولة فرض هذه الضريبة أنها تحصل من الورثة فى الوقت الذى تنتقل فيه التركة إليهم، وبالتالى تزداد مقدرتهم الاقتصادية على الوفاء بها دون أى مماطلة أو تذمر من قبلهم. وذلك بعكس ضرائب رأس المال الأخرى.

ومن الانتقادات التى وجهت إلى هذه الضريبة، أنها تقلل من رغبة المكلف فى الإدخار والاستثمار. نظرا إلى إحساسه بأن نسبة هامة من أمواله سوف تؤول إلى الخزانة العامة وحرمان ورثته منها. ويمكن الرد على ذلك بأن هذا قد يدفعه إلى العمل أكثر وزيادة استثماراته ومدخراته لكى يترك تركة لا تتأثر كثيرا باقتطاع جزء منها فى صورة ضريبة

ومن الانتقادات أيضا التى وجهت إلى ضريبة التركات، إن الورثة قد يضطرون إلى التصرف فى جزء من التركة لسداد دين الضريبة، مما قد يؤدى إلى إنقاص راس المال القومى. ويمكن الرد على ذلك، أيضا،بأن التصرف فى جزء من رأس المال سيؤول إلى أفراد آخرين ولن يضيع هباء. ومن أخطر الانتقادات التى يمكن أن توجه إليها ، محاولة المكلف التهرب منها، عن طريق التصرف فى أمواله إما بالهبة أو الوصية حال

حياته، أو إلى تحويل استثماراته إلى مكتنزات يسهل إخفاؤها، (كالمجوهرات والتحف الثمينة) ويحاول المشرع أن يحد من هذا التهرب، بامتداد سريان الضريبة على الأموال التى تنتقل بالميراث وكذلك الأموال التى تنتقل بطريق الوصية والهبة والتصرفات التى يقوم بها المورث قبل وفاته بفترة محددة لصالح بعض ورثته.

ورغم هذه الانتقادات فما زالت الضريبة على التركات تمثل أهم الضرائب على رأس المال فى التشريعات الضريبية المختلفة.

وتنقسم الضريبة على التركات إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

أ)**الضريبة على مجموعة التركة:** وهى التى تفرض على صافى عناصر التركة قبل توزيعها على الورثة أى بعد سداد كافة الديون. وهذا النوع يحقق إيرادات كبيرة لإمكانية تطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة عليها، إذ لا تأخذ فى الاعتبار شخصية كل وارث على حدة. بالإضافة إلى سهولة جبايتها.

ب-**الضريبة على نصيب كل وارث:** تفرض الضريبة بعد توزيع الأنصبة على الورثة، سواء انتقلت إليه الأموال بسبب الوفاة أو قبل الوفاة عن طريق الوصية أو الهبة أو غيرها من التصرفات الأخرى.

وتجد هذه الضريبة ما يبررها فى أن الوارث هو الذى يدفع الضريبة وليس المورث، وبالتالى فمن المنطقى أن يتكون وعاء الضريبة من نصيبه فى التركة، لأن هذا النصيب يمثل مقدار الزيادة فى مقدرته الاقتصادية. بالإضافة إلى إمكانية مراعاة الظروف الشخصية المتعلقة بشخص الوارث، مما يحقق العدالة الضريبية.

ج-الضريبة المزدوجة على التركات:

إزاء الانتقادات والمزايا الموجهة لكل نوع من الضريبة على التركات، فقد يميل بعض فقهاء المالية العامة إلى الجمع بين الضريبتين.

باعتبار أن الضريبة على مجموع التركة تمثل ما يجب أن يدفع للمجتمع على أساس فكرة التضامن، والضريبة على نصيب الوارث تلائم فكرة زيادة قوة الوارث الاقتصادية.

وقد أخذ المشرع الضريبى المصرى بنظام الضريبة المزدوجة فى القانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٤٤ على فرض رسم أيلولة على التركات(على أنصبة الورثة) ، كما قضى المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على التركات فى مجموعها هذا وقد تم إلغاء هذه الضريبة بعدة قوانين كان آخرها القانون رقم٢٢٨ لسنة ١٩٩٨ الذى قضى بعدم دستوريته.

المطلب الثانى

الضرائب غير المباشرة (*)

يطلق على الضرائب غير المباشرة ضرائب الإنفاق ، لكونها تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه. لذا فهى تصيب الدخل بطريقة غير مباشرة

فالضرائب غير المباشرة تتعلق بتقدير الدخل بصورة غير مباشرة ، بالنظر إلى وقائع وتصرفات معينة يقوم بها الفرد بصدد إنفاقه أو تداوله لدخله

ومما هو جدير بالذكر أن الضرائب غير المباشرة تحتل مكانة بارزة فى الأنظمة الضريبية المختلفة. لغزارة الحصيلة الضريبية الناتجة عنها ، بالإضافة إلى سهولة جبايتها. كما أنها تتناسب مع فكرة العدالة الضريبية. فكل فرد ينفق دخله بالصورة الملائمة له وفى حدود احتياجاته وقدراته، ولذلك فمن غير المتصور أن تفرض عليه ضريبة على الإنفاق غير ملائمة لمقدار ما ينفقه من دخله.

---

* Les impôts indirects

وتتفق كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة فى الهدف، وإن اختلفتا فى الوسيلة. فتفرض الضرائب المباشرة على الدخل عند الحصول عليه بصورة مباشرة، بينما تفرض الضرائب غير المباشرة على الدخل عند استخدامه أو إنفاقه برفع أثمان السلع والخدمات التى ينفق عليه ،أى أن الاقتطاع يتم بصورة غير مباشرة

ويمكن أن نقسم الضرائب غير المباشرة إلى نوعين رئيسين:

١-الضرائب على الاستهلاك.

٢-الضرائب على التداول.

أولا: الضرائب على الاستهلاك:

تفرض الضريبة هنا بصدد واقعة الاستهلاك أو إنفاق الفرد لدخله، وهى ضريبة متنوعة ومتعددة ويمكن القول ، أن الضرائب على الاستهلاك تفرض بمناسبة استعمال الفرد لدخله للحصول على السلع والخدمات التى يحتاج إليها.

وتتعدد الضرائب على الاستهلاك وفقاً لطبيعة الأنظمة الضريبية. إذ أن الأمر يتوقف دائماً على مدى حاجة الدولة إلى المال، فضلاً عن أهمية تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية من فرض الضريبة على الاستهلاك.

وبصورة عامة ، يمكن تقسيم الضرائب على الاستهلاك إلى نوعين رئيسيين:

١-الضرائب النوعية على الاستهلاك.

٢- الضرائب العامة على الاستهلاك

١-الضرائب النوعية على الاستهلاك :

ويقصد بها الضرائب التى تفرض على استهلاك أنواع معينة من

السـع رالخدمات. فالدولة تقوم بفرض ضريبة غير مباشرة على قيام الفرد بشراء بعض أنواع سلع والخدمات ، إما بهدف تحقيق أغـــراض ماليـــة معينة نسبس فى الحصول على مورد غزير تعتمد عليه فى تغطية نفقاتـــها المتزايدة؛ أو بهدف تحقيق أغراض اجتماعية تتمثل فى تجنب اســـتهلاك سلع معينة كالمواد الكحولية والسجائر؛ أو لتحقيق أهداف اقتصادية تتمثـل فى تشجيع استهلاك سلع معينة(تشجيع المنتجات الوطنية) أو العزوف عن استهلاك سلع معينة.

وأيا كان الهدف الذى تسعى ـولة لتحقيقه من فـــرض ضرائـــب نوعية على الاستهلاك ، فإن النظم ضريبى يقوم بتحديد أنـــواع السـلع والخدمات التى يمكن فرض ضرائب الاستهلاك عليـــها، مـــع مراعـــاة اعتبارين[1]: **الأول** الاعتبار المالى، الذى يقضى بفرض الضريبة علـــى السلع كثيرة الاستهلاك ضمانا لوفرة الحصيلة **والثانى** الاعتبار الإنسانى أو اعتبار العدالة ، الذى يقضى بـستبعاد السلع الضرورية التى ـــستهلكها الطبقات محدودة الدخل عن فرض ضرائب الاستهلاك.

ومثال الضرائب النوعية على الاستهلاك الضريبة على ـــستهلاك البنزين ، السكر ، البن ، ـخول الملاهى والسينما..

ويثير فرض هذا النوع من الضرائب نوعين من المشاكل ، تتعلــق ولهم باختيار السلعة الخاضعة لضريبة، وثانيهما بأسلوب تحصيلها.

أولا: اختيار السلعة الخاضعة للضريبة:

يلتزم المشرع الضريبى، بصدد اختيار وتحديد الســـلع الخاضعـــة للضريبة، بالتوفيق بين اعتبارى الحصيلة والعدالة، كما سبق إيضاحـــه. ولذلك فهو يقسم السلع الاستهلاكية إلى ثلاثة أنواع رئيسية

---

(١) د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٢٠٧

أ- **السلع الضرورية:** وهى السلع التى تستهلكها كافة طبقات المجتمع دون تمييز بينها، ولا يستطيع أى شخص الاستغناء عنها لإشباع حاجاته الأساسية. وتتميز بأن ليس لها بديل فى الإشباع، مثال ذلك المواد الغذائية والأدوية.

ومما هو جدير بالذكر، أن هذا النوع من السلع، بالرغم من كونه يتميز بعمومية الاستهلاك لكافة طبقات المجتمع ، إلا أن الطبقات محدودة الدخل تخصص جزء كبير من دخلها للحصول عليه. بل ولا نبالغ إذ ما قررنا، بأنه قد يصل الأمر إلى إنفاق الدخل بأكمله للحصول عليه. أما الطبقات الغنية فبالرغم من شرائها لهذا النوع من السلع إلا أنها تخصص جزء بسيطاً من دخلها للحصول عليها ولذا فإن الطلب على السلع الاستهلاكية يعد طلباً غير مرن. فمهما ارتفعت أثمان هذه السلع فإن هذا لا يؤثر على حجم الطلب الكلى عليها. بل إن ارتفاع الثمن قد يؤدى إلى زيادة الطلب عليها[١]، خاصة بالنسبة للطبقات الفقيرة.

وبالنظر إلى الاعتبار المالى وهدف الحصيلة، فإن هذا النوع من السلع يعد مجالاً خصباً لفرض الضرائب على استهلاكها، لكونها تحقق مصدراً وفيراً للحصيلة الضريبية.

أما بالنظر إلى الاعتبار الإنسانى وهدف العدالة ، فإن فرض الضريبة على هذا النوع من السلع يعد منافياً لتحقيق العدالة الاجتماعية. ويرجع ذلك إلى أن هذه الضرائب تفرض على الأفراد جميعاً، الفقراء

---

(١) أن الطبقات الفقيرة تخصص جزء كبير من دخلها للحصول على السلع الضرورية والباقى تخصصه لشراء السلع الكمالية الأخرى ، فإذا ارتفعت أثمان السلع الضرورية ، فإن هذا لا يؤدى إلى قله الطلب عليها بل بالعكس فإن الطلب عليها سيزيد (الخبز مثلاً) وسيخصص الجزء من الدخل الذى كان سينفق على السلع الكمالية لشراء السلع الضرورية التى لا يمكن الاستغناء عنها ولا يوجد بديل عنها. وهذا يفسر أن الطلب على السلع الضرورية طلب غير مرن وفى بعض الأحيان يعد طلب عديم المرونة

منهم والأغنياء على السواء، بما يناسب استهلاكهم لهذا النوع الضرورى من السلع إلا أن عبء الضريبة التى تتحملها الطبقات الفقيرة يكون ثقيلاً عليها، بعكس الحال بالنسبة للطبقات الغنية التى لا تكاد تشعر بهذا العبء مطلقاً،مما يجعل الضريبة عليها ضريبة غير عادلة. إذا أنها تتناسب عكسي مع مقدار الدخل، فهى ضئيلة بالنسبة للدخول المرتفعة وضخمة بالنسبة للدخول المحدودة

ونتيجة للاعتبارات السابقة، فإن الاتجاه السائد يتمثل فى عدم فرض ضريبة على السلع الاستهلاكية الضرورية.بل تتجه الدول إلى دعم هذه السلع حتى يمكن بيعها بسعر أقل من ثمن تكلفتها من أجل تحقيق أهداف العدالة الاجتماعية

ب-السلع الكمالية: ويقصد بها السلع التى لا تشبع حاجات أساسية للأفراد، ويكون الغرض من شرائها هو الرفاهية.

وتتميز هذه السلع بخصوصية استهلاكها، بمعنى أن فئات معينة من المجتمع هى التى تختص باستهلاكها، وهى الفئات مرتفعة الدخل التى تكون لديها القدرة على دفع مبالغ كبيرة للحصول عليها. كما تتميز بأن الطلب عليها مرن، بمعنى أنه كلما ارتفعت أثمانها كلما قل الطلب عليها والعكس صحيح.

ومن أمثلة هذا النوع من السلع، السيارات،الأجهزة الكهربائية والإلكترونية ، الروائح العطرية النادرة والمستوردة .. وغيرها من سلع التكنولوجيا الحديثة.

ولذا فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية يحقق اعتبار العدالة على الوجه الأمثل ، لكون الطبقات الغنية وحدها هى التى تتحمل عبأها دون غيرها من طبقات المجتمع الأخرى. إلا أن هذه الضرائب لا تحقق هدف الحصيلة نظراً لعدم غزارة إيراداتها. ويرجع ذلك إلى أن الكميات التى تستهلك منها غير كبيرة ، كما أن الزيادة فى أسعارها بصورة كبيرة

سيؤدى إلى تقليل الطلب عليها بنسبة أكبر ومن ثم تنخفض إيراداتها الكلية وتقل حصيلتها الضريبية

وبناء على ما تقدم ، فإن فرض الضريبة على السلع الكمالية وإن كان يحقق عتبار العدالة إلا أنه لا يحقق اعتبار الحصيلة

وفى الواقع ، أن معيار التفرقة بين السلع الضرورية والسلع الكمالية غير دقيق أو واضح ، ويختلف من مكان إلى مكان ومن زمان إلى آخر. أى أن التفرقة بينهما أمر نسبى. فالأدوات الكهربائية .مثلاً ، إذا كانت تعتبر فى الدول المتخلفة من السع الكمالية ، لا تعد كذلك فى الدول المتقدمة كذلك فبعض السلع كانت تعد فى الماضى من السلع الكمالية مثل الهاتف والتليفزيون ونتيجة لانتشار الوعى وارتفاع مستوى المعيشة والتقدم التكنولوجى فقد باتت من السلع الضرورية التى لا يخلو بيت منها فى الدولة المتخلفة والمتقدمة على السواء

ج- السلع شائعة الاستعمال : ويقصد بها السلع عمومية الاستهلاك دون أن تكون ضرورية أو كمالية أى أن فئة عريضة من المجتمع تستهلكها إلا أنها لا تصل إلى درجة السلع الضرورية مثال ذلك: الشاى والسكر والبن والسجائر وخدمات السينما والمسرح.. وغيرها وكما هو واضح فيمكن أن يطلق عليها سلع التعود.

وتتميز هذه السلع أيضاً بعدم مرونة الطلب عليها. فزيادة أسعارها بنسبة معينة لا يؤثر على حجم الطلب عليها بنفس النسبة،بل قد يقل الطلب عليها بنسبة أقل نظراً الى تحكم العادة فى غالبية الأفراد الذين يستهلكونها،وبالتالى فإن حجم الإيرادات الكلية يميل إلى الثبات والاستقرار.

وتمثل هذه السلع مجالاً خصباً لفرض ضريبة على استهلاكها، لكونها تحقق اعتبار الحصيلة.وإن كان يمكن انتقادها لكونها تمس دخول الطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل بنسبة أكبر من دخول الأغنياء إلا أن

درجة النقد ، فى هذا المجال ، تكون أقل حدة من السلع الضرورية ، لكونها لا تعد بالنسبة لهذه الطبقات بنفس درجة الضرورة والإلحاح فى إشباع الحاجات الذى نراه فى السلع الضرورية

وخلاصة القول ، أن الدولة تتأثر، وهى بصدد اختيار السلع التى تفرض عليها ضرائب الاستهلاك،بوضعها الاقتصادى والمالى، والموارد المتاحة لها من مصادر الإيرادات الأخرى. فإذا كانت الحالة الاقتصادية متدهورة، وكانت مصادر الإيرادات قليلة ، فإن الغلبة تكون للاعتبار المالى وتفرض الدولة الضرائب على جميع أنواع السلع حتى الضرورية منها. أما إذا كانت الحالة الاقتصادية منتعشة، وكانت مصادر الإيرادات غزيرة، فإن الأولوية تكون للاعتبار الإنسانى والعدالة وتفرض الدولة الضريبة على السلع الكمالية وحدها.

٢-أسلوب تحصيل الضريبة:

قد يتم تحصيل الضريبة النوعية على الاستهلاك فى آخر مرحلة ، أى عند بيعها إلى المستهلك. مثل ضريبة الملاهى حيث تضاف قيمة الضريبة على سعر التذكرة، فيدفع المستهلك ثمن التذكرة متضمناً قيمة الضريبة باعتبارهما كلاً لا يتجزأ أو قد يتم تحصيل الضريبة فى مرحلة سابقة على البيع وتسمى هنا ضريبة الإنتاج، حيث يتم تحصيلها فى مرحلة إنتاج السلعة أو عند عبور السلعة لحدود الدولة خروجاً أو دخولاً وتسمى بالضرائب الجمركية.

وسنتناول كل من ضريبة الإنتاج والضرائب الجمركية بالدراسة، باعتبار أن النوع الأول، الذى يتعلق بفرض الضريبة فى آخر مرحلة للسلعة أى عند بيعها، لا يثير العديد من المشاكل.

أ-ضريبة الإنتاج : Taxes à la Production:

بعد أن يحدد المشرع الضريبى السلع التى يفرض عليها ضريبة استهلاك، فإنه يقوم بتحديد المرحلة التى تحصل عندها الضريبة. وفى

صدد ضريبة الإنتاج، فهى تفرض فى المرحلة الأولى من إنتاج السلعة. ومثال ذلك، الضريبة التى تفرض على السجائر تحصل أساساً من المزارع الذى ينتج الدخان، أو من المصانع التى تنتج السجائر. عند دخولها كمادة خام إلى المصانع أو عند خروجها وهى تامة الصنع.

وأياً كانت المرحلة التى تفرض وتحصل فيها الضريبة، فإن المنتج هو الذى يقوم بدفع الضريبة، ويضيف مقدارها إلى ثمن السلعة، اى أن المستهلك هو الذى يتحمل عبأها فى النهاية. ولذلك فإنه يكون من الأنسب أن تفرض ضرائب الإنتاج على آخر مرحلة من مراحل إنتاج السلعة حتى لا يتحمل عبؤها أكثر من منتج، خاصة أن المستهلك هو الذى يتحملها فى نهاية المطاف.

وغالباً ، ما يقوم المشرع الضريبى بفرض ضريبة الإنتاج على السلع التى تنتج بكميات كبيرة وفى أماكن محدودة ، أى السلع التى تتميز بتركز إنتاجها، وذلك لكى يضمن غزارة الحصيلة الضريبية، من جهة، والاقتصاد فى نفقات تحصيلها، من جهة أخرى

ومن أمثلة ضريبة الإنتاج ،الضريبة على البنزين والسكر والكحول والأسمنت.. وغيرها. وتعد ضريبة الإنتاج ضريبة عينية غير مباشرة ، وهى قاصرة على بعض أنواع السلع دون غيرها. وهذا يتطلب من المشرع اختيار السلع التى تحقق هدف الحصيلة ولا تتنافى، فى نفس الوقت، مع اعتبارات العدالة والاعتبارات الأخرى. وهى تعد ضريبة عينية لكونها لا تراعى ظروف الممول الشخصية الذى يتحمل عبؤها، وأن كانت الدولة تراعى فى تحديد سعرها طبيعة السلعة الخاضعة لها ومدى استهلاكها(١).

هذا ويطلق على ضريبة الإنتاج رسوم الإنتاج، وهى تسمية خاطئة

---

(١) د. عبد الكريم صادق بركات، د. يونس أحمد البطريق، المالية العامة الدار المصرية الحديثة سنة١٩٨١ ص

نظراً لعدم وجود منفعة خاصة أو مقابل خاص يؤدى لدافع الفريضة لكى يطلق عليها اصطلاح الرسم. وإن كان شيوع استخدامها يرجع إلى ما درج عليه الأفراد من الخلط بين الرسم والضريبة. ويهمنا أن نؤكد،في هذا المجال ، أنها تعد ضريبة بالمفهوم القانونى والعلمى المنضبط.

ب-الضرائب الجمركية(*) Custom Duties – Droits de Douane:

تعد الضرائب الجمركية أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق، وخاصة الضرائب على استهلاك سلع معينة. ويرجع ذلك إلى غزارة الحصيلة الضريبية بسبب ضخامة حركة التجارة الدولية على المستوى العالمى.

وتقوم الدولة بفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع دخولاً وخروجاً من وإلى إقليمها ولذا فإنها تقسم إلى نوعين أساسيين: **ضرائب الاستيراد**، وتفرض بمناسبة دخول السلع الأجنبية إلى داخل حدود الدولة. **وضرائب التصدير**، وتفرض بمناسبة خروج السلع الوطنية خارج حدود الدولة

وتفرض الضرائب الجمركية على حركة السلع بقصد تحقيق عدة أهداف ، يأتى فى مقدمتها الهدف المالى. مثال ذلك الضريبة على استيراد السيارات والدخان نظراً لغزارة الحصيلة الضريبية مما يساعد الدولة على مواجهة ظاهرة تزايد نفقاتها العامة

كم قد تهدف إلى تحقيق أغراض اقتصادية تتمثل فى حماية الصناعات الوطنية فتفرض الدولة ضريبة جمركية مرتفعة على سلع معينة بقصد رفع ثمنها فى الداخل، أو عدم استيرادها على الإطلاق حماية للسلع الوطنية المماثلة لها. كذلك قد تفرض الدولة ضريبة على تصدير

(*) جرت العادة على استخدام لفظ " الرسوم الجمركية" على الضرائب الجمركية على نحو خاطئ لأنها ضرائب غير مباشرة بالمعنى الفنى والقانونى لها، واستخدام لفظ الرسوم ما هو إلا خطأ شاع استعماله.

المواد الأولية والخام رغبة فى الإبقاء عليها، كلياً أو جزئياً، داخل حدود الدولة لاستخدامها فى الصناعات الوطنية وأخيراً قد تهدف إلى تحقيق أغراض اجتماعية وصحية معينة ، مثل فرض ضريبة جمركية على المشروبات الكحولية

ومما هو جدير بالذكر، أن الضرائب الجمركية، نوعا وسعرا وحصيلة[1]، تعكس الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة ، وكذلك طبيعة بنيانها الاقتصادى. وتشكل الضرائب جمركية نسبة عالية من مجموع حصيلة الضرائب فى البلاد النامية، نظرا لارتفاع نسبة التجارة الخارجية لهذه البلاد فى دخلها القومى، أى نسبة كل من الصادرات والواردات إلى الدخل القومى. وترتفع النسبة كلما كان حجم البلد صغيراً وكلما كان اقتصادها أكثر تخلفاً كذلك يفسر ارتفاع نسبة الضرائب الجمركية بارتفاع الميل إلى استهلاك السلع المستوردة فى البلاد النامية ، مما يدفع بحكومات هذه الدول إلى فرض ضريبة جمركية مرتفعة على استيراد هذه السلع

وبصورة عامة ، تفرض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة أو المصدرة ، إما على أساس فرض نسبة مئوية معينة من قيمة السلعة وتسمى هنا **بالضريبة القيمية** ، أو على أساس تحديد مبلغ معين على كل وحدة من وحدات السلعة سواء كانت هذه الوحدة وحدة قياس أو وزن أو حجم أو عدد، وتسمى هنا **بالضريبة النوعية**. ومثال الأخيرة أن تفرض ضريبة استيراد قدرها جنيه على كل متر قماش أو كيلو جرام من الدخان.

ولكل نوع من هذه الضرائب مزايا وعيوب: فالضرائب القيمية تتميز بالبساطة والوضوح وارتفاع حصيلتها بارتفاع قيمة السلعة ذاتها وانخفاضها بانخفاض قيمة السلعة. وهذا يحقق لها درجة عالية من المرونة فى التطبيق ،لأن سعرها يتناسب مع سعر السلعة حتى إذا كانت

---

(١) د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق ، ص ٣٩٩.

من نفس النوع[١]. ويؤخذ على هذه الضريبة ، أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة على وجه الدقة مما قد يستوجب الاستعانة بخبراء ومثمنين لتقدير سعرها، خاصة وأن نسبة من العملاء قد يقدمون فواتير غير حقيقية عن قيمة وسعر السلعة المستوردة رغبة فى التهرب الجزئى من الضريبة.

أما الضرائب النوعية ، فتتميز بالبساطة وسهولة تحصيلها لأن سعرها يكون ثابتا لا يتغير بتغير نوعية السلعة. وإن كان يؤخذ عليها أنها غير عادلة إذ يكون عبؤها أثقل على الأصناف الرخيصة من الأصناف الغالية. ولذلك عادة ما يتم تقسيم كل نوع من السلع إلى عدة أقسام حسب اختلاف نوعها وجودتها، على أن تفرض على كل قسم ضريبة معينة تختلف عن الأقسام الأخرى وأهم نقد يمكن أن يوجه إليها هو ثبات حصيلتها الضريبية رغم تغير قيمة السلعة الخاضعة لها، مما يستوجب إعادة النظر فى مقدارها من وقت إلى آخر وتغييرها بتغير قيمة السلع وخاصة فى أوقات التضخم وانخفاض قيمة النقود[٢].

وإزاء ما تقدم ، فعادة ما تلجأ الدول إلى الجمع بين نظامى الضريبة القيمية والضريبة النوعية عند تحديد سعر الضريبة الجمركية للاستفادة من مزايا كل منهما وتلافى عيوبهما

وبالإضافة إلى التقسيم السالف الذكر، فإن الضريبة الجمركية يمكن أن تقسم إلى الضرائب المستقلة والتى تضعها الدولة بإرادتها المنفردة، **والضرائب الاتفاقية** التى تضعها الدولة بالاتفاق مع الدول الأخرى بموجب اتفاقية دولية.

كذلك يمكن أن نفرق بين **الضريبة الواحدة** التى تفرض على السلع

---

(١) فالضريبة على أجهزة التلفزيون مثلاً ، لا تكون واحدة ولكنها تختلف بحسب سعره ودرجة تقدمه وجودته وهذا يتفق أكثر مع مقتضيات العدالة

(٢) د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٢١٥

بغض النظر عن البلد الواردة منها، و**الضريبة المزدوجة** التى تجمع بين الضريبة المستقلة والاتفاقية حيث تفرض على السلعة الواحدة ضريبة تضعها الدولة بإرادتها وضريبة أخرى تفرض بموجب اتفاقية دولية ولا تطبق إلا على السلع الواردة من البلاد التى عقدت معها هذه الاتفاقية.

وأخيراً يمكن أن تقسم الضريبة الجمركية، وفقاً للغرض منها، إلى **الضريبة الجمركية ذات الغرض المالى** الذى يكون الهدف منها الحصيلة **الضريبية فى المقام الأول** ، و**الضريبة الجمركية ذات الغرض الحمائى،** الذى يكون الهدف منها حماية بعض الأنشطة الاقتصادية والصناعات الوطنية كما أوضحنا من قبل

مبدأ عمومية الضريبة الجمركية

الأصل العام أن الضريبة الجمركية تتصف بالعمومية، بمعنى أنها تطبق على كافة السلع الخاضعة لها والتى تعبر حدود الدولة.

إلا أنه خروجاً على هذا الأصل، قد يقرر المشرع الضريبى بعض الاستثناءات على مبدأ العمومية بهدف تحقيق أغراض معينة. وعادة ما تتعلق هذه الاستثناءات بالضرائب على الواردات وتشمل نظام التجارة العابرة، ونظام رد الضريبة ، ونظام الإعفاء المؤقت. وأخيرا نظام المناطق الحرة.

نظام التجارة العابرة Transit

ويقصد بها السلع التى تعبر أرض الدولة، ليس بغرض الدخول إليها، ولكن بقصد الوصول إلى دولة أخرى. ويرجع إعفاء هذه السلع من الضريبة الجمركية إلى كونها لا تنافس السلع الوطنية،من جهة، و الفوائد الاقتصادية والعائد المادى الذى يعود على الدولة التى تمر بها ، خاصة فيما يتعلق بالتأمين عليها ونقلها، من جهة أخرى. كما أن من شأنها أن تنشط حركة النقل الداخلى والبحرى مما يجعل من الدولة مركزاً لتسوية

المعاملات التجارية. وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على الحالة الاقتصادية للدولة.

نظام رد الضريبة الدروباك Drawback:

يقتضى هذا النظام قيام مستورد سلع معينة، خصة المواد الأولية، بدفع الضريبة الجمركية المفروضة على هذه السلع على أن يكون من حقه أن يسترد قيمة هذه الضريبة إذا قام، خلال فترة زمنية معينة يحددها القانون، بإعادة تصديرها كما هى أو بعد تصنيعها.

والغرض من هذا الاستثناء هو تشجيع حركة التصنيع والتجميع وتشغيل العمالة والمهارات الفنية ، كما أنها لا تتنافس السلع الوطنية حيث يعاد تصنيعها وتصديرها إلى الخارج ، بالإضافة إلى العائد الذى تحصل عليه الدولة من النقد الأجنبى، مما يسهم فى تدعيم اقتصادها خاصة بالنسبة للبلاد النامية

نظام الإعفاء المؤقت Admission Temporaire:

يستلزم هذا النظام أن يتم دخول السلع أو البضائع المستوردة إلى داخل إقليم الدولة دون دفع أى ضريبة جمركية عليها، على أن يتم إعادة تصديرها خلال مدة معينة يحددها القانون. فإذا لم يتم تصديرها خلال تلك المدة أصبحت الضريبة الجمركية واجبة الأداء. ويبدو هذا النظام قريبا من نظام رد الضريبة والحكمة واحدة فى كلا النظامين ، وهو إتاحة الفرصة لاستيراد المواد الأولية والسلع الوسيطة لتصنيعها وإعادة تصديرها مرة أخرى

نظام المناطق الحرة Zones Franches:

تلجأ العديد من الدول، بقصد تشجيع الاستثمارات الأجنبية ، إلى إنشاء مناطق حرة داخل أراضيها. وتعتبر هذه المناطق، بالرغم من كونها تقع داخل إقليم الدولة، واقعة خارج حدودها من الناحية الجمركية.

وبالتالى فإن استيراد السلع إلى هذه المناطق وتداولها يتم بحرية كاملة دون أى قيود جمركية عليها حيث تتمتع بمزايا وحوافز ضريبية عالية(١).

ومما هو جدير بالذكر أن السلع الأجنبية المستوردة داخل المناطق الحرة يمكن إعادة تصنيعها وتصديرها إلى الخارج بعد ذلك. وهى تعد غير قابلة للتداول داخل إقليم الدولة بنفس شروط الإعفاءات الجمركية وبالتالى ، فإذا تجيئت هذه السلع إلى داخل الدولة فإنها تخضع للضريبة الجمركية كأى سلعة أجنبية

والغرض من إنشاء المناطق الحرة. هو تشجيع الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المنطقة، مما يتيح الفرصة لتشغيل العمالة. وتنشيط حركة التجارة وجلب العملات الأجنبية وإقامة المنشآت التجارية والصناعية أى أنها فى النهاية تؤدى الى تنشيط الاقتصاد الداخلى، خاصة وأن السلع المستوردة لن تستهلك فى الداخل، ومن ثم فهى لن تنافس السلع الوطنية.

٢-الضرائب العامة على الاستهلاك:

تفرض الضرائب العامة على الاستهلاك على مجموع السلع والخدمات التى يستهلكها الفرد. فتبدو كأنها ضريبة مفروضة على مجموع الإنفاق الاستهلاكى للفرد. وتتميز هذه الضريبة بأنها عينية حيث أنها لا تنظر إلى شخص المستهلك.

وغنى عن البين ، أن فرض الضريبة العامة على الاستهلاك لا يعنى إلغاء الضرائب النوعية، السالف ذكرها، إذ من المتصور أن تفرض كل منهما جنبا إلى جنب.

وتتخذ الضريبة على الاستهلاك صوراً متعددة أهمها(١).

---

(١) راجع فى هذا الشأن: د. سوزى عدلى ناشد . ظاهرة التهرب الضريبى الدولى وآثارها على اقتصاديات الدول النامية . دار المطبوعات الجامعية، سنة ١٩٩٩ ص ١٩٠

أ-**الضريبة على المبيعات:** وهى تلك الضريبة التى تفرض على المستهلك عند شرائه للسلعة أو الخدمة. ويطلق عليها ضريبة البيع بالتجزئة.

ب-**الضريبة على المشتريات:** وهى الضريبة التى تفرض على السلعة والخدمة فى مرحلة وصولها إلى المستهلك ، أى مرحلة تجارة الجملة. ويتم دفعها مرة واحدة عند بيع السلعة من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة الذى بدوره ينقل عبؤها الى تاجر تجزئة أخر وهكذا حتى يتحمل بها المستهلك النهائى.

ج-**الضريبة على رقم الأعمال** وهى الضريبة التى تفرض فى كل مرة من مرات انتقال السلعة بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك. ويكون فرض الضريبة هنا على ثمن السلعة مضافا إليه ربح البائع ومقدار الضرائب التى دفعت فى كل مرة من مرات انتقال السلعة حتى وصولها إلى يد المستهلك. ومن ثم فإن حجم وعاء هذه الضريبة يكبر أو يتسع فى كل مرة من مرات انتقال السلعة مما يدعو إلى ضرورة فرضها بسعر منخفض يتناسب مع عدد مرات الانتقال التى تفرض بمناسبتها الضريبة ، حتى لا يكون عبؤها شديدا على المستهلك الذى يتحملها بصفة نهائية.

وتمتاز الضرائب العامة على الاستهلاك بغزارة حصيلتها الضريبية لكونها تفرض على جميع سلع وخدمات الاستهلاك ، مع إمكانية إعفاء ما هو ضرورى منها كالمواد الغذائية والخدمات الطبية... وغيرها. إلى جانب إمكانية تطبيق سعر مرتفع على بعض السلع الكمالية كذلك إمكانية استخدامها للحد من الاستهلاك ومحاربة التضخم ولتحقيق التوازن فى ميزان المدفوعات، وتشجيع الصادرات. فالمستهلك لا يشعر بعبئها لأن سعرها عادة ما يكون ضئيلاً بالمقارنة بثمن السلعة فهو يدفعها من خلال ثمن هذه الأخيرة

---

(١) لمزيد من التفاصيل انظر د.زين العابدين ناصر-مرجع سابق-ص٢٨٢ومابعدها.

ويعيب الضرائب العامة على الاستهلاك أنها تؤدى إلى رفع مستوى الأسعار ، مما يمثل عبئاً على الأفراد خاصة أصحاب الدخول المحدودة، وهو ما يخالف اعتبارات العدالة. أضف إلى ذلك، أنها تلزم التجار والمنتجين بمسك الدفاتر والحسابات الخاصة بالسلع التي ينتجونها أو يتاجرون فيها مما يمثل مضايقات إدارية لهم ومن الانتقادات التي توجه لهذه الضريبة أيضاً، أنها تفرق في المعاملة بين المشروعات الكبيرة والصغيرة[1] لصالح الأولى ، حيث تدفع المشروعات الكبيرة الضريبة على رقم الأعمال مرة واحدة أو مرتين بسبب إتمام جميع عمليات الإنتاج المتعلقة بالسلعة في داخلها ، ومن ثم فلا يتم تداول السلع بالنسبة لها كثيرا مما لا يؤدي إلى تكرار دفع الضريبة. أما بالنسبة للمشروعات الصغيرة فهي تضطر لشراء السلعة في آخر مرحلة من مراحل إنتاجها أو تداولها بعد أن تكون قد اجتازت مراحل كثيرة بين مشروعات مختلفة تحملت بالضريبة أكثر من مرة، خلال انتقالها من مرحلة إلى أخرى. مما يمثل عبئاً إضافياً على أصحاب المشروعات الصغيرة وإجبارهم على بيع السلعة بثمن مرتفع

ومهما تكن الانتقادات التي وجهت إلى هذا النوع من الضرائب، فإن الضرورات الاقتصادية والمالية هي التي تدعو الدول إلى فرضها

ثانياً: الضرائب على التداول:

بعد أن يحصل الفرد على دخله، فإنه قد يقوم باستهلاك جزء منه في شراء ما يحتاج إليه من سلع أو خدمات. وهذا الجزء من الدخل هو الذي يفرض عليه الضريبة على الاستهلاك سالفة الذكر. أما الجزء الباقي من الدخل فإما أن يدخره أو يقوم باستثماره في شكل شراء أصول جديدة، عقارية أو منقولة ، أو يقوم بالتصرف بالبيع في الأموال الموجودة لديه

---

[1] لمزيد من الإيضاح . أنظر د. زين العابدين ناصر- مرجع سابق . ص ٢٨٠ ود. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٢١٨.

إلى شخص آخر. وفى كلتا الحالتين فإن المشرع الضريبى يفرض ضريبة على تداول وانتقال الأموال بين الأفراد ويطلق عليها الضرائب على التداول.

ومن أمثلة الضرائب على التداول، ضريبة الدمغة والضريبة على التسجيل. ويطلق عليهم بصورة خاطئة رسوم ، وهو لفظ شائع اعتاد الناس على استخدامه بدون قصد. فهى لا تعد رسوماً لأنها لا تدفع مقابل حصول الفرد على منفعة أو خدمة خاصة له ، بل تفرض على واقعة تداول الأموال. وليس ثمة صلة بالمقابل الذى تقدمه الدولة عند إثبات انتقال الملكية أو تنظيم التصرفات القانونية من الناحية الإدارية. وفى الواقع، أن سعر هذه الضرائب أقرب إلى الاعتدال ، وإن كان هذا لا يغير من التكييف الفنى لها أو من طبيعتها القانونية كضريبة بالمفهوم الفنى والقانونى.

ونظراً لأهمية كل من ضريبة الدمغة والضريبة على التسجيل فسنعرض لهما على النحو التالى

أ- ضريبة الدمغة

تفرض هذه الضريبة على عملية تداول الأموال وانتقالها من شخص إلى آخر، ويتم ذلك عن طريق تحرير مستندات كالعقود أو الشيكات أو الكمبيالات أو الفواتير السندات الإذنية وينظم القانون طريقة تحصيل هذه الضريبة، أما بلصق طوابع دمغة على تلك المحررات، أو عن طريق دمغ المحرر نفسه بواسطة ختم الإدارة المختصة بذلك، كما هو الحال بالنسبة للشيكات.

ومما هو جدير بالذكر، أن استخدام ضريبة الدمغة فى الدول النامية، على وجه خاص، يتم بصورة واسعة كوسيلة لتحقيق الإيرادات المالية . فالمشرع الضريبى فى تلك الدول يتوسع فى فرض ضرائب الدمغة، ليس فقط بالنسبة لعمليات تداول الأموال ، وإنما بشأن تقديم أى

مخاطبات لبعض الجهات والمؤسسات الحكومية ، وهو الأمر الذى نعانى منه كثيراً فى مصر.

ب-الضريبة على التسجيل

ويطلق عليها، مجازاً ، رسوم التوثيق أو التسجيل. فالضريبة هنا تستحق عند إثبات واقعة انتقال الملكية من شخص لآخر، أو عند توثيق عقد الملكية فالضريبة على التسجيل تدفع عند توثيق التصرفات الناقلة للملكية لإثبات حق من انتقلت إليه وغنى عن البيان، أن سعر الضريبة هنا غير ثابت. بل يختلف باختلاف قيمة المال موضوع التوثيق أو التسجيل وتتميز هذه الضريبة بأنها تحقق اعتبارات العدالة لأنها تتناسب مع قيمة المال موضوع الضريبة، كما أنها تحقق اعتبارات الملاءمة حيث يتم تحصيلها عند تداول الأموال فيكون الشخص أكثر قدرة على الدفع فى هذا الوقت على نحو خاص. كما أنها تمنح للمالك حجة إثبات للملكية فى مواجهة الجميع ، فمن مصلحة الشخص أن يوفى بها دون أن يتضرر أو يحاول التهرب منها.

ورغم هذا ، فيجب على المشرع ألا يغالى فى سعر هذه الضريبة، حتى لا يترتب عليها عرقلة تداول رؤوس الأموال وتعطيل جزء هام من النشاط الاقتصادى فى الدولة

المبحث الثانى
سعـــر الضـــريبـــة

يقصد بسعر الضريبة العلاقة أو النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها.

وقد عرف النظام الضريبى، على مر التاريخ، صوراً متعددة لسعر الضريبة فإما أن تكون الضريبة توزيعية أو قياسية (تحديدية)، وإما أن

تكون الضريبة نسبية أو تصاعدية. وسنعرض لكل صورة علـــى النحـــو التالى:

الفرع الأول
الضريبة التوزيعية(*) والضريبة القياسية(*)

يقصد **بالضريبة التوزيعية** تلك التى يحدد المشرع سعرها مقدما، ولكنه يقوم بتحديد حصيلتها الإجمالية؛ وفى مرحلة تالية يقوم بتوزيع هـذه الحصيلة على الأفراد – مستعينا بالأجهزة الإدارية فى المناطق المختلفـــة (المحافظات، مجالس المدن، مجلس القرى) -بحسب ما يملكه كل فرد من المادة الخاضعة للضريبة ، وحينئذ يمكن معرفة سعر الضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن الدولة تحتاج إلى مبلغ عشرة ملاييـــن جنيه كضريبة على دخل العقارات المبنية فى الدولة. فيقـــوم المشـــرع، مستعينا بالأجهزة الإدارية المختصة فى أنحاء الجمهورية، بتوزيـــع هـــذا المبلغ على المحافظات والمدن والقرى بنسب معينة، ثم يتم توزيع المبلـــغ الخاص بكل محافظة ، مثلا على الأفراد المقيمين فيها والخاضعين لهذه الضريبة وهنا فقط فى هذه المرحلة يتم معرفة سعر الضريبة ، الـــذى يعد النسبة بين مقدار الضريبة الذى يدفعه الفـــرد وبيـــن مقـــدار المـــادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) التى يملكها الفرد.

وقد كانت الضرائب التوزيعية منتشرة فى الماضى لعدة اعتبـــارات لعل أهمها هو عدم حاجتها لإدارة ضريبية على درجة عالية من الكفـــاءة لتقوم بدورها فى تقدير المادة الخاضعة للضريبة فى مرحلة أولى بـــل كانت تكتفى بتحديد حصيلة الضريبة تاركة أمر توزيعها بيـــن المكلفيـــن للسلطات المحلية.

---

* L'impôt de répartition .
* L'impôt de quotité

وبالرغم من انحسار دور الضرائب التوزيعية فى الوقت الحالى، لدرجة اختفائها تماماً، إلا أنه يمكن تحديد مزايا هذه الضرائب وعيوبها كما يلى:

تمتاز الضرائب التوزيعية بقدرة الدولة على تقدير حصيلتها منها مقدماً. كما أنها تضمن تحقيق هذه الحصيلة: وتفسير ذلك أن المكلفين بالضريبة التوزيعية يلتزمون بدفعها بالتضامن[1].فإذا لم يقم بعضهم بسداد حصته منها التزم الباقون بهذا السداد.مما يترتب مصلحة شخصية ومباشرة لكل مكلف بها فى عدم تهرب أحد من المكلفين الآخرين من دفع الضريبة. إذ أن ذلك يعنى زيادة العبء على الباقين. ومن ثم، فإن كل مكلف يمارس نوعاً من الرقابة على غيره مما يقلل من حالات التهرب الضريبى إلى حد كبير. كما تشرك الدولة مجالس الحكم المحلى فى توزيع مبلغ الضريبة الواجب تحصيله، مما يؤدى إلى نشر نوع من اللامركزية المالية.

إلا أنه يعاب عليها أنها ضريبة غير عادلة لأنها توزع على المكلفين على أساس نسبة معينة أو ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة وليس على أساس المقدرة التكليفية لكل منهم. وقد يترتب على ذلك أن يدفع أحد المكلفين ضريبة أكثر من الآخر لمجرد اختلاف محل إقامة كل منهما، بالرغم من تساوى المقدرة التكليفية لكلاهما أو تساوى دخلهم

كما أنها تتصف بعدم المرونة ، حيث تحدد الدولة ابتداء الحصيلة المطلوبة فيكون من غير المتصور إمكان إدخال تعديلات عليها بالزيادة أو النقصان لمسايرة أى تغيرات اقتصادية بالإضافة إلى أن نظام الضرائب التوزيعية غير شامل ، فلا يتصور تطبيقه إلا بالنسبة للضرائب المباشرة إذ يكون شخص المكلف معروفا مقدماً، وبالتالى يمكن حصر المكلفين

---

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب ، المالية العامة. دار النهضة العربية ، ص ٣٠٠ وكذلك ، د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ١٢٦

على نحو ثابت. وعليه فلا يتصور تطبيقه على الضرائب غير المباشرة وأخيراً ، فإن الضرائب التوزيعية تعبر بصورة محددة عن عجز الأجهزة الضريبية في الدولة[1] من حيث معرفة الأشخاص الخاضعين لها، وتحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة . وتطبيق الأسعار الضريبية المختلفة، واتخاذ إجراءات الربط والتحصيل.

وإزاء تلك العيوب ، فقد عدلت الدول في العصر الحديث عن الأخذ بالضرائب التوزيعية واتجهت إلى نظم الضرائب القياسية

ويقصد **بالضريبة القياسية**.أو كما يفضل تسميتها بالضريبة التحديدية، تلك التي يحدد المشرع سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة، تاركاً أمر تحديدها لظروف الاقتصادية.

ويتم تحديد الضريبة القياسية بفرض سعر معين يتناسب مع قيمة المادة الخاضعة للضريبة، إما في صورة نسبة مئوية على إجمالي وعاء الضريبة ، وإما في صورة مبلغ معين يتم تحصيله عن كل وحدة من وحدات المادة[2] الخاضعة للضريبة. وبذلك فإن المكلف بها يعلم مقدما مقدار الضريبة الواجب دفعها.

وتمتاز الضريبة القياسية بأنها ضريبة عادلة، حيث يكون العبء الضريبي على أساس المقدرة التكليفية لكل مكلف بغض النظر عن محل إقامته كما أنها تراعي الظروف الشخصية المتعلقة بكل مكلف، ومن ثم يمكن مراعاة ظروفه العائلية بمنحه إعفاء للأعباء العائلية لمحدودية دخله. وبذلك يختلف سعرها من مكلف لآخر حسب ظروفه. ويترتب على ذلك اختلاف السعر الإسمي للضريبة عن سعرها الحقيقي وفقا لظروف كل مكلف على حدة.

---

(١) انظر، د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ١٨٣

(٢) مثال ذلك ، أن تفرض ضريبة مقدارها عشرة قروش على كل متر قماش. أو على كل كيلو جرام أي سلعة

بالإضافة إلى ما تقدم ، فإن الضريبة القياسية تتمتع بالمرونة إلى حد كبير. فمن الممكن رفع سعر الضريبة أو خفضه بحسب التغيرات والتطورات الاقتصادية التي قد تطرأ على دخول المكلفين أو ثرواتهم، أو سلوكياتهم الاستهلاكية والانفاقية .كذلك فإن الضرائب القياسية تتميز بالشمول. فهي تناسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة على السواء. وأخيرا فإنها تعبر عن مدى كفاءة الأجهزة الضريبية والمالية في الدولة والعاملين فيها.

وبالرغم مما تقدم ، فيؤخذ عليها عدم وجود مصلحة شخصية مباشرة لكل مكلف في عدم تهرب الآخرين من دفعها، حيث لا يمارس المكلفون بالضريبة القياسية رقابة على الغير. ويمكن الرد على ذلك، أن أي نظام، مهما كانت درجة دقته وإحكامه، لا يمكن أن يكون بمنأى عن النقد وهذا النقد يمكن تلافيه بنشر الوعي الضريبي بين الأفراد، والوصول بهم إلى درجة الإحساس بالالتزام الضريبي كواجب اجتماعي واقتصادي يعود على الجميع بالتقدم والرقي، وباعتبار التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف والاعتبار كما هو الشأن في الولايات المتحدة الأمريكية.

الفرع الثاني
الضريبة النسبية(*) والضريبة التصاعدية(*)

من الشائع، عمليا، أن يأخذ المشرع إما بالضريبة النسبية أو الضريبة التصاعدية.

ويقصد **بالضريبة النسبية** ، النسبة المئوية الثابتة التي تفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا تتغير بتغير قيمتها. وخير مثال عليها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم

---

* L'impôt Proportoinnel
* L'impôt Progressif.

المنقولة. فتفرض كل منها بسعر ثابت يتراوح ما بين ١٥% إلى ٢٠% ولا يتغير السعر بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة وتزداد الحصيلة الضريبية فى الضريبة النسبية بنفس نسبة الزيادة فى قيمة المادة الخاضعة لها. أما **الضريبة التصاعدية**،فتفرض بأسعار مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، بحيث يرتفع سعر الضريبة بارتفاع قيمة المادة الخاضعة لها والعكس صحيح أى تزداد الحصيلة الضريبية التصاعدية بنسبة أكبر من زيادة قيمة المادة الخاضعة لها ومن المتصور أن يقسم المشرع وعاء هذه الضريبة إلى عدة شرائح ، على أن تطبق على كل شريحة سعر خاص بها وفقا للأسلوب الفنى المتبع فى تطبيق السعر التصاعدى

وقد فضل الماليون التقليديون الضريبة النسبية على الضريبة التصاعدية باعتبار أن الأولى تحقق المساواة فى المعاملة المالية بين المكلفين بها. غير أن المساواة هنا مجرد مساواة حسابية وليست مساواة حقيقية بالنسبة للأعباء العامة كما أنها تتسم بالبساطة والسهولة ، سواء بالنسبة للإدارة الضريبية أو المكلف بها. بالإضافة إلى أن الضريبة النسبية تعتبر فى نظر التقليديين ثمن للخدمة العامة، وهذا يعنى أن يكون الثمن الذى يدفع فى الخدمة ثابتا بصرف النظر عن شخص طالب الخدمة أو كميتها. إلا أنه فى واقع الأمر ، تلك الحجة لا سند لها فى الوقت الحالى ، لكون الضريبة مساهمة اجتماعية للكافة وفقا لمبدأ التضامن الاجتماعى.كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة، حيث أنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، فتمثل عبئا ثقيلا على أصحاب الدخول البسيطة وعبئا خفيفا قد لا يشعر به أصحاب الدخول المرتفعة. وأخيرا فإن حصيلتها قليلة

وأمام هذه الاعتبارات فقد اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، وحصر الضريبة النسبية فى أضيق نطاق ممكن

وقد برر الماليون المحدثون الأخذ بالضريبة التصاعدية ، بكونها تراعى مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف. كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين دخول الأفراد. ورفع مستوى الطبقات الفقيرة

وتستخدم الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية(١) وخاصة فى فترات الانكماش. فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل القومى لصالح الطبقات ذات الدخول المنخفضة ،أى فى صالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدى الى ارتفاع الاستهلاك القومى وبالتالى الطلب الفعلى ومستوى التشغيل القومى وأخيرا، فقد استند الكثير من الكتاب الماليين إلى مبدأ المنفعة الحدية المتناقصة لتبرير الأخذ بالضريبة التصاعدية، على أساس أنه كلما زاد حجم الثروة كلما تناقصت المنفعة الحدية لها أى أن التضحية الحدية للإنفاق تتناقص مع ازدياد حجم الثروة

ومن ثم ، فإذا كان سعر الضريبة ثابتا على كافة المكلفين، بغض النظر عن حجم ثرواتهم أو دخولهم ، فإن هذا يعنى أن عبء الضريبة يكون أكبر على أصحاب الدخول المنخفضة منها على أصحاب الدخول المرتفعة، وذلك لارتفاع المنفعة الحدية للنقود بالنسبة للطبقات الفقيرة عن الطبقات الغنية ولذلك فإن الضريبة التصاعدية هى وحدها. التى يمكن أن تحقق المساواة فى الأعباء بالنسبة لطبقات المجتمع ككل

أساليب التصاعد الفنية

يمكن تحقيق التصاعد بصور مختلفة أهمها:

١-التصاعد الإجمالى (بالطبقات):

بمعنى أن يقسم المكلفين إلى طبقات وفقا لمستوى دخولهم،مثلا،

---

(١) أنظر د. السيد عبد المولى، مرجع سابق. ص ٤١٧.
ولمزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣٠٤.

ويطبق على كل طبقة سعر ضريبة واحد يتزايد من طبقة لأخرى. أى أن السعر يكون تناسبيا لكل طبقة من هذه الطبقات بالنظر إلى إجمالى دخل المكلف. من ذلك :

إعفاء المائة جنيه الأولى من الدخل			(الطبقة الأولى)	
٥%	على الدخل من	إلى ٣٠٠	(الطبقة الثانية)	جنيه
٨%	على الدخل من	٣٠١ إلى	(الطبقة الثالثة)	٢٤
١٢%	على الدخل من	٦٠ إلى ١٠٠٠	(الطبقة الرابعة)	

٢- **التصاعد بالشرائح(بالأجزاء)** يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح أو أجزاء، بحيث يفرض على كل شريحة ضريبة بسعر معين، ويرتفع السعر بارتفاع الشرائح إلى أعلى.وفي هذا الأسلوب لا ينظر إلى الدخل الإجمالى،بل يقسم الدخل إلى شرائح،كل شريحة تعامل معاملة خاصة،وفى النهاية يخضع الدخل لعدة أسعار وفقا لما يحتويه من شرائح.مثال ذلك

إعفاء المائة جنيه الأولى من الدخل			(الشريحة الأولى)
٢%	على الشريحة الثانية من	١٠١	٢٠٠
٤%	على الشريحة الثالثة	٢٠١	٣٠٠
٦%	على الشريحة الرابعة من	٣	٤٠٠

فإذا كان دخل المكلف ٢٥٠ جنيه . فإن المائة جنيه الأولى تعفى من الضريبة، وتفرض ضريبة مقدارها ٢% على المائة الثانية أى بمقدار ٢جنيه،و ٤% على المائة الثالثة أى بمقدار ٤جنيه، و٦% على الخمسين جنيه أى بمقدار ٣ جنيه، وبذلك فإن مجموع الضريبة المستحقة هنا ٩ جنيهات.

ويعتبر أسلوب التصاعد بالشرائح أكثر الأساليب تطبيقا من الناحية العملية.

٣- **التصاعد التنازلى(الضريبة التنازلية)**: ويقصد به أن نبدأ بسعر ضريبة مرتفع، مع تخفيضه بالنسبة للدخول المنخفضة بمعنى أن تفرض

الضريبة بسعر ١٠% على الدخول التى تزيد على ألــــف جنيــه ، و٥% بالنسبة للدخول التى لا تزيد على ٥٠٠ جنيـــه. فــهنا يحــدث تصــاعد للضريبة، إلا أنه تصاعد ضئيل بقصد تخفيف العبء عن أصحاب الدخول المحدودة.

٤-التصاعد بتقرير الإعفاءات أو الخصم من وعاء الضريبة:

ويقصد به أن يقوم المشرع الضريبى بفرض الضريبة بسعر محدد سواء بنسبة مئوية أو سعر ثابت عن مقدار المادة الخاضعة للضريبة. ثم يقرر إعفاء لأسباب معينة أهمهم: الحد الأدنى اللازم لمعيشــــة المكلـف بالنسبة لجميع الطبقات ، وفرض سعر نسبى على باقى الدخل. مما يحقق تصاعداً ولكن بصورة ضمنية، وبصورة غير مباشرة فكلما زاد مقـــدار الدخل كلما قل حجم الإعفاء بالنسبة لإجمالى الدخل وبالتالى يزيد ســــعر الضريبة.

وواقع الأمر أن التصاعد بتقرير الإعفاءات، يؤدى إلى اختـــلاف السعر الإسمى للضريبة عن السعر الفعلى، إلا إذا كـــان مقـدار الدخل مرتفعاً فإنه فى هذه الحالة يتقارب السعر الفعلى مـــن الســعر الإسمى للضريبة.

أما التصاعد، عن طريق الخصم من وعاء الضريبة. فهو يتحقــق بصورة واضحة بالنسبة للخصم المقرر للأعباء العائلية حيـث يــترتب على هذا الخصم حدوث نوع من التنازل فى سعر الضريبة، لدرجة يمكن معها إعفاء الدخول الصغيرة من الضريبة جزئياً أو كلياً

المبحث الثالث

إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها

الفرع الأول

ماهية ربط الضريبة وتحصيلها

١-ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة تحديد دين الضريبة، أي تحديد المبلغ الذى يتعين على المكلف دفعه. ولكى حدد الإدارة الضريبية دين الضريبة يجب عليها أولا أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق على شخص هذا المكلف بالتحديد.وتتمثل هذه الشروط فى تحقق الواقعة المنشئة ضريبة، حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد مقدارها وقيمتها، النظر فيما إذا كانت هذه المادة تخضع لأى اعفاءات أو خصومات، بناء على ما يقرره المشرع فى هذا الصدد. ثم بعد إتمام كافة المراحل السابقة، يتم تحديد سعر الضريبة على ما تبقى من المادة الخاضعة للضريبة.سوهنا فقط يتم ربط الضريبة، وتصبح واجبة التحصيل. ويكون من حق المكلف الطعن بالطرق التى يحددها القانون فى قرار الربط. ويمنح الطاعن حق تأجيل دفع الضريبة لحين الفصل فى طعنه.

٢-تحصيل الضريبة:(*)

نعنى بتحصيل الضريبة مجموعة العمليات والإجراءات التى تؤدى إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف إلى الخزانة العامة وفقا للقواعد القانونية. والضريبية المطبقة فى هذا الصدد.

وفى هذه المرحلة فقط تصبح العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية وشخص المكلف . وقد تدخل المشرع الضريبى بوضع القواعد التى تضمن تحصيل دين الضريبة دون حدوث أى عقبات تمنع الدولة من الحصول

(*) Recouvrement de l'impôt.

على حقها ، سواء من جانب الإدارة الضريبة المختصة أو من جانب المكلف نفسه

وإذا كان تحصيل دين الضريبة في الوقت الحالي يتم بمعرفة موظفي الدولة، إلا أن الأمر لم يكن كذلك في الماضي فكان تحصيل عدد كبير من الضرائب يتم عن طريق نظام الالتزام(١). وبمقتضى هذا النظام كان يتعهد فرد أو هيئة بدفع مقدار ضريبة مقدما للدولة، ثم يتولى عملية التحصيل فيما بعد لحسابه الخاص، بمساعدة السلطات الإدارية في هذا الشأن وقد عرفت مصر نظام الالتزام في تحصيل الضرائب حتى تم إلغاؤه في منتصف القرن التاسع عشر وقد ألغى هذا النظام لعيوبه الكثيرة، التي تتلخص في أن الخزانة العامة لا تحصل على كل المبالغ من المكلفين ، وإنما تحصل فقط على المبلغ الذي يدفعه لها الملتزم (الفرد أو الهيئة) بالإضافة إلى أن الدولة كانت تعطى للملتزم سلطات واسعة ، في هذا الصدد ، وكثيرا ما كان يسئ استعمالها ويتحكم في الأفراد. ولهذا عدلت كافة الدول عن هذا الأسلوب ، وأصبحت تحصل الضرائب عن طريق الإدارات الضريبية والمالية المختصة.

وجدير بالذكر ، أن الأصل العام أن تحصل الضريبة في صورة نقدية أو ما يقوم مقامها من شيكات أو حوالات بريدية... أو غيرها أما الصورة العينية ، فقد انحسرت تماماً. وإن كان لم يتم إلغاؤها. فمن المتصور أن يتم تحصيل دين الضريبة في صورة عينية كما هو الحال بالنسبة للمجتمعات الزراعية، إلا أن هذا استثناء من الأصل العام يجب عدم التوسع فيه أو القياس عليه

وقد نصت بعض التشريعات الضريبية على جواز قبول السندات الحكومية،أو التي تضمنها الحكومة،وفاء لبعض الضرائب.ويكون الغرض

---

(١) انظر ، د. السيد عبد المولى ، مرجع سابق، ص ٤٢٠

وكذلك د. عبد الكريم صادق، د. يونس البطريق، مرجع سابق، ص ١٣٠

من ذلك ، تثبيت أسعار هذه السندات بالإضافة إلى الترغيب فى الاكتتاب فيها، على أن يتم تحديد حد أقصى لما يجوز الوفاء به من دين الضريبة فى صورة سندات حكومية، حماية للسيولة النقدية ورغبة فى استهلاك الدين العام قبل موعده. هذا ولا يعد ذلك استثناء من الأصل العام، لأن تلك السندات تقترب من النقود وتتمتع بدرجة عالية من السيولة، ويمكن تحويلها فى أى وقت إلى نقود دون خسارة فى قيمتها[١]

وسنعرض فيما يلى إلى القواعد المتعلقة بتحصيل الضريبة

الفرع الثانى
قواعد تحصيل الضريبة

يقصد بقواعد تحصيل الضريبة القواعد القانونية التى حددها المشرع الضريبى لجباية الضريبة والتى يمكن تلخيصها فيما يلى:

المطلب الأول الواقعة المنشئة للضريبة.

المطلب الثانى: طرق تحصيل الضريبة.

المطلب الثالث: ضمانات تحصيل الضريبة.

المطلب الأول
الواقعة المنشئة للضريبة

يحدد كل قانون الواقعة المنشئة للضريبة. والتى تعنى الواقعة أو التصرف الموجب لحصول الدولة على الضريبة من المكلف بها. ويحدد القانون مجموعة القواعد التى تسرى فى حالة كل مكلف إذ ما توفرت بالنسبة له شروط خضوعه للضريبة

(١) لمزيد من التفاصيل انظر د. حامد حامع ، مرجع سابق ص :٢٥
وكذلك د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٠٢.

وفيما يتعلق بالضرائب المباشرة، نجد أن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، مثلا[1]، تتمثل الواقعة المنشئة لها في توزيع إيراد القيم الخاضعة للضريبة أي وضعه تحت تصرف مستحقيه. أما في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فهي تحقق الربح في نهاية السنة المالية للمنشأة وفي الضريبة على المرتبات والأجور فإن الواقعة المنشئة لها هي حصول الفرد على المرتب أو الأجر، وفي الضريبة على أرباح المهن غير التجارية تعتبر انتهاء السنة الميلادية بتحقق أرباح هو الواقعة المنشئة للضريبة . وفي الضريبة العامة على الإيراد تكون الواقعة المنشئة هي انتهاء السنة الميلادية بتحقيق الإيرادات التي ينص عليها قانون هذه الضريبة.

أما في الضرائب غير المباشرة، فيعتبر اجتياز السلعة للحدود الإقليمية للدولة هي الواقعة المنشئة للضريبة على الاستيراد والتصدير، كما يعتبر إنتاج السلعة هو الواقعة المنشئة للضريبة على الإنتاج. وانتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى من مراحل إنتاجها أو تداولها هو الواقعة المنشئة للضريبة على رقم الأعمال، ويعتبر توثيق العقد الناقل للتصرف القانوني بنقل الملكية هو الواقعة المنشئة للضريبة على انتقال الملكية (رسوم التوثيق أو التسجيل)، وبالنسبة إلى ضريبة الدمغة فإن كتابة المحررات المفروضة عليها الضريبة هي الواقعة المنشئة لهذه الضريبة.

ولتحديد الواقعة المنشئة للضريبة أهمية كبيرة لتحديد شخص المكلف الذي ينشأ في ذمته دين الضريبة. كما يؤثر كذلك في تحديد سعر الضريبة، وما إذا كان قد طرأ عليه تغير سواء بالزيادة أو النقصان بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. إذ أن المكلف يلتزم بدفع سعر الضريبة وفقا لما هو قائم وقت تحقق الواقعة المنشئة لها، بغض النظر عن صدور أي قانون جديد يقضي برفع السعر أو بخفضه

(١) انظر د. أحمد جامع ، مرجع سابق. ص ٢٥٠.

ويجب اتباع هذه القاعدة، حتى فى حالة إلغاء الضريبة كلياً أو جزئياً فيجب الاستمرار فى تحصيل الضريبة بالنسبة للحالات التى تمت فيها الواقعة المنشئة لها قبل الإلغاء ، إلا إذا نص القانون الجديد صراحة بإلغاء الضريبة بأثر رجعى

وقد أخذ المشرع المصرى وأحكام القضاء ، بهذه القاعدة المتعلقة بشأن تحصيل الضريبة منذ تحقق الواقعة المنشئة لها.

المطلب الثانى
طرق تحصيل الضريبة

يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها:

(١) الأصل العام، أن يلتزم المكلف بها بدفعها إلى الإدارة الضريبية من تلقاء نفسه دون مطالبة الإدارة له بأدائها فى محل إقامته.وهذه الطريقة تعد أكثر شيوعاً ، وتسمى بطريقة التوريد المباشر.

(٢) قد يتم دفع الضريبة بمعرفة شخص آخر غير المكلف بها، ويعد ذلك استثناء من الأصل العام. وتسرى هذه الطريقة بصورة عامة فى الضرائب غير المباشرة. وأن كان من المتصور تطبيقها بشأن عدد محدود من الضرائب المباشرة ومضمونها أن يكلف المشرع شخصاً آخر (المكلف القانونى) غير المكلف الفعلى بدفع مبلغ الضريبة إلى الخزانة العامة، على أن يقوم بتحصيلها فيما بعد من المكلف الفعلى.

ويلجأ المشرع إلى هذه الطريقة، بالنسبة للضرائب على الدخل وتسمى بالحجز عند المنبع" Retenue a la source ". ومقتضاها أن يقوم رب العمل (المكلف القانونى) الذى يدفع الدخل إلى المكلف بخصم قيمة الضريبة من الدخل قبل توزيعه، بحيث يستلم المكلف الفعلى دخلاً صافياً خالياً من الضريبة. أى أن تحصيل الضريبة هنا يتم عند تولد الدخل وليس عند استلامه. وتطبق هذه الضريبة عادة على ضرائب كسب

العمل(الأجور والمرتبات والمهايا) والضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

كذلك قد يلجأ المشرع إليها بالنسبة للضرائب على الإنتاج والاستهلاك. كما سلف ذكره. فالضريبة تحصل من المنتج أو التاجر أو المستورد الذى يقوم بتحصيلها بدوره من المستهلك عن طريق رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة

وأخيرا بالنسبة لضرائب الدمغة ، فيتم تحصيلها عن طريق وضع طوابع الدمغة على المحررات القانونية، ويقوم المكلف بنفسه بهذه العملية، حيث يقوم بدفع قيمة هذه الطوابع ، ويقوم بائعوها بتوريد حصيلتها إلى مصلحة الضرائب.

وغنى عن البيان ، عدم جواز إجراء المقاصة بالنسبة لدين الضريبة مع أى دين للمكلف على الحكومة. ويرجع ذلك إلى أن الضريبة تعد من الموارد السيادية التى تمس كيان الدولة، ولذلك فإنه من الأصلح أن يكون لها كيان خاص بعيدا عن العلاقات التى يمكن أن تنشأ بين الدولة والأفراد. بالإضافة إلى أن مصلحة الدولة تقتضى حصولها على كافة الإيرادات المقررة فى الميزانية لتتمكن من الوفاء بالتزاماتها ونفقاتها العامة وأخيرا ، فإن إجراء المقاصة يستلزم إجراءات طويلة ومعقدة مما يؤدى إلى عدم استقرار المراكز المالية لكل من المكلفين والدولة.

وفيما يتعلق بميعاد التحصيل ، فإن القانون يحدد ميعادا لتحصيل كل ضريبة ، مراعيا فى ذلك مصلحة الخزانة العامة، من جهة، ومصلحة المكلفين، من جهة أخرى، من حيث الملاءمة وإمكانية تقسيط مبلغ الضريبة. فبالنسبة للضرائب المباشرة، يحدد المشرع لها فترة معينة من السنة تحصل فيها. كما هو الحال بالنسبة للضرائب على أرباح المهن غير التجارية والضريبة العامة على الإيراد حيث تحصل فى الأشهر الثلاثة الأولى من السنة الميلادية عن إيرادات السنة السابقة أما الضريبة على المرتبات والأجور فهى تحصل بصورة شهرية. وضريبة الأرباح

التجرية والصناعية تدفع سنويا مرة واحدة خلال الأشهر الثلاثة التالية لانتهاء السنة المالية للمكلف.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، فإن حصيلتها توزع على مدار العام، وليس لها وقت محدد.

المطلب الثالث
ضمانات تحصيل الضريبة

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد كفل القانون للخزانة العامة العديد من الضمانات، وأهم هذه الضمانات:

١-تقرير حق امتياز لدين الضريبة على معظم الديون الأخرى. حيث يستوفى دين الضريبة قبل غيرها من الديون الأخرى، ويكون للخزانة العامة حق التتبع للحصول على المبالغ المستحقة ضماناً للتحصيل.

٢-تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإدارى على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة. ويعتبر الحجز هنا حجزا تحفظياً ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أو بقرار من المدير العام لمصلحة الضرائب

٣-منح المشرع الموظفين المختصين فى مصلحة الضرائب حق الاطلاع على الوثائق والأوراق والدفاتر الموجودة لدى المكلف أو الغير، من أجل تمكينهم من تحديد دين الضريبة. بل ويجوز للنيابة العامة أن تطلعهم على ملفات أى دعوى مدنية أو جنائية تساعدهم فى تحديد مبلغ الدين. وقد وضع المشرع الجزاءات على من يعرقل استخدام هذا الحق سواء بالامتناع أو الإتلاف قبل انقضاء مدة التقادم التى يسقط بعدها حق الحكومة.

٤-تقرير قاعدة الدفع ثم الاسترداد وهى قاعدة مقررة فى التشريع الضريبى، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع أن يطعن فى فرضها أساسا أو فى مقدارها أو حتى استردادها. والغرض من ذلك استقرار المعاملات الضريبية ومراعاة مصلحة الخزانة العامة، ولكي لا يستغل المكلفون حقهم فى الطعن ويتأخرون فى دفع دين الضريبة

٥- تعد كافة وسائل مكافحة التهرب الداخلى فى نفس الوقت ضمانات لتحصيل الضريبة.

المبحث الرابع
الآثار الاقتصادية المتعلقة بالضريبة

تنقسم الآثار الاقتصادية للضريبة إلى نوعين:

الفرع الأول: الآثار غير المباشرة للضرائب.

الفرع الثاني: الآثار المباشرة للضرائب

الفرع الأول
الآثار الاقتصادية غير المباشرة

يقصد بالآثار الاقتصادية غير المباشرة، المتعلقة بالضريبة، المشكلات المتعلقة بنقل العبء الضريبى التى تتمثل فى استقرار الضريبة وانتشارها والتخلص من العبء الضريبى كليا أو جزئيا

وسنعرض لتلك المشكلات على التوالي:

(١) استقرار الضريبة:

يتمثل استقرار الضريبة فى تحديد شخص من يتحمل بالعبء

الحقيقي لها. فإذا تحمل المكلف القانوني[١] نهائياً بقيمة الضريبة، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار المباشر للضريبة. ولا تثير هذه الظاهرة صعوبة لأنها تنتقص من الدخل الحقيقي الصافي لمن يدفعها. أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، فإن هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للضريبة. وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات.

فالاستقرار غير المباشر للضريبة يعني أن المشرع، وفقاً لقواعد محددة، قد حدد شخص المكلف الذي يتعين عليه أن يتحمل بدين الضريبة. فهناك علاقة قانونية بين المكلف بدفع الضريبة والخزانة العامة إلا أن العبء النهائي للضريبة، في هذا الصدد، يتحدد بواسطة الظروف الاقتصادية المتغيرة، التي تمكن من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر غير المكلف القانوني، بشرط أن تربطه به علاقة اقتصادية، وهذا الأخير قد يتمكن من نقل عبء الضريبة إلى ثالث وهكذا. ففي هذه الحالة[٢]يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر. فيظل المكلف القانوني يدفع الضريبة للخزانة العامة وفقاً للعلاقة القانونية بينهما ولكن في النهاية يتحملها شخص آخر هو المكلف الفعلي، عن طريق العلاقة الاقتصادية بينه وبين المكلف القانوني.

إلا أن عملية نقل العبء الضريبي بهذه الصورة لا تستمر إلى ما لا نهاية. ولكن تنتهي باستقرار فعلي لها محققة ظاهرة انتشار الضريبة.

(٢)انتشار الضريبة:

يتأثر دخل المكلف النهائي بعبء الضريبة بالنقصان بمقدار ما دفعه من دين الضريبة، وذلك يؤثر بصورة حتمية على إنفاقه على الاستهلاك، وبالتالي تتناقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية. ويؤدي ذلك

---

(١) هو من يحدده المشرع كمكلف ملزم بأداء دين الضريبة للخزانة العامة.

(٢) انظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ٢٢٦.

بالتبعية إلى إقلال إنفاقهم على الاستهلاك، وهذا يمثل نقصاً في دخول من يزودونهم بالسلع الاستهلاكية. وهكذا تنتشر الضريبة بين المكلفين وتؤثر بصورة مباشرة على حجم استهلاكهم. إلا أن انتشار الضريبة لا يستمر إلى ما لا نهاية، ولكن عادة ما تتدخل ظروف وعوامل معينة تخفف من حدة الانتشار وتؤدى الى القضاء على فاعليته.

وبذلك يمكن تحديد الفرق بين ظاهرة نقل عبء الضريبة (استقرارها) وبين انتشارها فيما يلي

(١)إن نقل عبء الضريبة (استقرارها) يجعل من غير الضروري أن ينقص المكلف القانوني استهلاكه الخاص، بينما يضع انتشار الضريبة على الفرد، الذى تستقر عنده ،حداً للاستهلاكه ينعكس بدوره على أصحاب المشروعات التى يشترى منها السلع الاستهلاكية

(٢)إن نقل عبء الضريبة يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط. أما ظاهرة انتشار الضريبة فتشمل كافة أنواع الضرائب، إنه لابد أن يترتب على كل ضريبة بعض الانكماش فى الاستهلاك الخاص. الا أن هذا الأثر قد لا يمتد إلى كافة السلع الاستهلاكية، كما أنه لا يصيب كل السلع بنفس الدرجة فأثر الضريبة يتوقف على استهلاك الفرد للسلع المختلفة،وعلى مرونة الطلب على كل سلعة يشتريها.واستهلاك السلع ذات الطلب غير المرن لا يتأثر بالضريبة، بينما استهلاك السلع ذات الطلب المرن يتأثر بدرجات متفاوتة وفقاً لدرجة مرونة كل سلعة.

(٣)التخلص من عبء الضريبة:

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص من عبئها بصورة جزئية أو كلية

---

(١) انظر د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ٢٢٨

والذى يدفع الفرد إلى محاولة التخلص من عبئها هو عدم وجود مقابل خص يعود عليه مباشرة منها. كما أن إحساسه بثقل عبئها ،بصورة خاصة. عندما يكون محملاً بعديد من الضرائب أو عندما تكون أسعارها مرتفعة. تجعله يسعى بكل الطرق إلى محاولة التخلص منها.

والتخلص من عبء الضريبة يتم فى صورتين

١)تخلص مشروع لا يخالف القانون ويسمى بتجنيب الضريبة".

٢)تخلص غير مشروع ويحدث بالمخالفة لأحكام القانون ويسمى بالتهرب الضريبى

(١) تجنب الضريبة Tax Avoidance:

يقصد بالتجنب[1] الضريبى أن تفرض الضريبة على تصرف معين، كالبيع أو الشراء، لكن المكلف ، رغبة منه فى عدم دفع الضريبة، يعمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة لها فتصرفه يكون سلبياً ، إذ لا يقوم بواقعة البيع أو الشراء[2]. فالتجنب الضريبى يعنى إذن التخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً دون مخالفة أو انتهاك لأحكام القانون، حيث يستخدم المكلف حقاً من حقوقه الدستورية باعتبار أن حريته فى القيام بأى تصرف من عدمه تكون مكفولة دستورياً ومن ثم لا يسأل المكلف عن تصرفه السلبى نظراً لأنه لم ينتهك القانون أو يحتال عليه

كذلك قد يتجنب المكلف الضريبة عن طريق الاستفادة من ثغرات القانون. مثال ذلك، حينما لا يخضع قانون ضريبة التركات الهبات لهذه الضريبة ، فيقوم الشخص فى حياته بتوزيع ثروته على الورثة عن طريق

---

(١) أنظر LEVINE Pierre La Lutte contre L'evasion fiscale de charactére international en l'absence et en presence de conventions internationales , Thése . Paris I , 1986 p. 13.

(٢) أنظر ، د. سوزى عدلى ، مرجع سابق، ص ٢٩.

الهبة، لكى يتجنب الخضوع لضريبة التركات. فهذا الشخص لم يخالف القانون، ولكنه استفاد من الثغرات الموجودة فيه. وبالرغم من أنه قد يكون سيئ النية إلا أنه لا يمكن توقيع أى عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا محاولة سد هذه الثغرات.

(٢) التهرب الضريبى L'evasion Fiscale:

يقصد بالتهرب الضريبى التهرب القانونى[١] بمعنى أن الممارسات التى تتم فى هذه الصدد تخرج عن إطار القانون وحدوده، أى أنها كلها ممارسات غير مشروعة

فالتهرب الضريبى، بهذا المعنى . يفترض تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالفعل، إلا أن المكلف يتهرب من دفعها كلياً أو جزئياً بالاستفادة من الإعفاءات الضريبية وثغرات القانون والنقص الذى يعترى نصوصه. وبذلك يتجلى جوهر التفرقة بين ظاهرة التهرب الضريبى والتجنب الضريبى السالف ذكرها.

وقد يتحول التهرب الضريبى إلى غش ضريبى La Fraude fiscale أو ما يسمى بالتهرب الضريبى غير المشروع. فالغش الضريبى يعد تصرف غير مشروع . ويمثل عدم احترام إرادى لأنه انتهاك لروح القانون وإرادة المشرع، باستخدام طرق احتيالية (تدليسية) من جانب المكلف بقصد التخلص من عبء الضريبة.ومن صور الغش الضريبى[٢] الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبى. أو تعمد الكذب فى مضمون هذا الإقرار أو تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبى أو حقيقة المركز المالى للمكلف، أو التمسك بمحتوى دفاتر حسابية صورية فى مواجهة مصلحة الضرائب ، أو إخفاء وعاء الضريبة إخفاءاً مادياً، كما هو الحال بشأن السلع المهربة من الخارج أو من المناطق الحرة.

---

(١) د. سوزى عدلى ، مرجع سابق. ص ١٠٨

(٢) أنظر د. سوزى عدلى ، مرجع سابق. ص ٢٦ وما بعدها.

ويكمن جوهر التفرقة بين التهرب الضريبى والغش فى أن التهرب تكون فيه إرادة المكلف متجهة نحو تخفيف العبء الضريبى، إلا أنه يسلك فى سبيل ذلك سبلا مشروعة. فالمكلف هنا يمارس حقا من حقوقه القانونية والاقتصادية ليحقق هدف مشروع بالنسبة له . وبالتالى فلا يوقع عليه أى عقوبة أو جزاء . فالتهرب الضريبى بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوى(سوء النية) دون العنصر المادى (الحيل التدليسية)

أما الغش الضريبى فتتجه فيه إرادة المكلف نحو تخفيف أو إسقاط العبء الضريبى، ولكنه يسلك فى سبيل تحقيق ذلك طرقا غير مشروعة تصل به إلى حد التدليس والاحتيال. ومن ثم يستوجب سلوكه مؤاخذته قانونا. فالغش الضريبى بهذه الصورة يتوفر فيه العنصر المعنوى والعنصر المادى. ولذلك يتعين عدم الخلط بين التهرب الضريبى والغش الضريبى، فالأول يمثل العام والثانى يمثل الخاص[1] فالغش الضريبى يمثل حالة خاصة من حالات التهرب الضريبى هى حالة التهرب من الضريبة عن طريق انتهاك القانون.

ويؤدى التهرب الضريبى الى آثار سيئة من ناحية مالية الدولة وعدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الأفراد. إذ أنه يفوت على الدولة جزءا هاما من حصيلة الضرائب . كما أنه قد يؤدى إلى الإخلال بمبدأ العدالة فى توزيع الأعباء العامة، ولذلك فإن الدولة تعمل جاهدة على مكافحة هذه الظاهرة سواء فى المجال الداخلى أو الخارجى.

الفرع الثانى
الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب

تنشأ الآثار الاقتصادية المباشرة للضرائب بعد استقرار عبء الضريبة على مكلف معين. واختلفت الآراء بشأن تحديد هذه الآثار على

(١) د. محمد دويدار ، مرجع سابق . ص ٢٢٩

وجه الدقة فقد ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأنه، بالرغم من أن عبء الضريبة قد يكون ثقيلا على المكلف بها، فإن هذا قد يدفع الأفراد إلى زيادة الإنتاج بكافة السبل المتاحة ، لتعويض الجزء المقتطع من دخولهم كضريبة. أما البعض الآخر فيرى أن مقدار المبلغ المقتطع من دخل المكلف هو الذى يحدد أثر الضريبة فى نشاط الأفراد وإنتاجهم من حيث الكم والكيف.

وواقع الأمر ، أن آثار الضرائب المباشرة على نمط الاستهلاك والإنتاج والادخار، وغيرها من السلوكيات الاقتصادية، يتحدد بأمرين[1]: أولهما مقدار مبلغ الضريبة المستحقة . وثانيهما الأوجه التى تستخدم فيها الدولة حصيلة الضرائب.

وبناء على ما تقدم سنتناول فيما يلى تأثير الضرائب على الاستهلاك والادخار، والإنتاج والتوزيع، وأخيرا على الأثمان.

١-أثر الضريبة فى الاستهلاك:

تؤثر الضرائب بصورة مباشرة على مقدار دخل المكلفين بها بالنقصان،ويتحدد ذلك بحسب سعر الضريبة.فكلما كان السعر مرتفع كلما كان تأثيره على مقدار الدخل أكبر والعكس صحيح .ويترتب على ذلك، أن يتأثر حجم ما يستهلكونه من سلع وخدمات من خلال أثره.اى سعر الضريبة، على مستوى الأثمان.فالمكلفون،وخاصة ذوو الدخول المحدودة والمتوسطة، يقل دخلهم مما يدفعهم إلى التضحية ببعض السلع والخدمات، وخاصة الكمالية منها، وبالتالى يقل الطلب عليها،وتميل أثمانها نحو الانخفاض. إلا أن هذا القول ليس صحيحا بصورة مطلقة، إذ أن درجة مرونة الطلب على هذه السلع هو الذى يحدد إمكانية تأثرها بالضريبة. فالسلع ذات الطلب المرن(السلع الكمالية) يتأثر استهلاكها بالضريبة بصورة أكبر من السلع ذات الطلب غير المرن(السلع الضرورية كالأدوية

---

(١) انظر د. عادل حشيش ، د. مصطفى رشدى شيحة ، مرجع سابق، ص ٢٢٨.

والمواد الغذائية).كما أن حجم الدخل يحدد درجة التأثر بالضريبة فالدخل المرتفع(الطبقات الغنية) لا يتأثر كثيرا بالضريبة ، ومن ثم لا يقلل من استهلاك هذه الطبقات. لأنهم ، عادة، يدفعون الضريبة من مدخراتهم. أما الدخل منخفض (الطبقات الفقيرة أو المتوسطة) فإنه يتأثر بالضريبة بصورة واضحة، إذ يقلل من استهلاك هذه الطبقات وخاصة بالنسبة للسلع ذات الطلب المرن.

ومن جهة أخرى يتوقف أثر الضريبة في الاستهلاك على خطة الدولة في استخدام الحصيلة الضريبية[1] فإذا جمدت الدولة حصيلة الضريبة فإن الاستهلاك يتجه نحو النقصان. أما إذا استخدمت الدولة هذه السلع في طلب بعض السلع والخدمات ، فإن نقص الاستهلاك من جانب الأفراد نتيجة فرض الضريبة. يعوضه زيادة الاستهلاك الذى يحدثه إنفاق الدولة.

(٢) أثر الضريبة فى الادخار:

يتكون الادخار القومي[2]في الاقتصاديات الرأسمالية.على وجه التحديد. من الادخار الخاص الذى يقوم به الأفراد،والادخار العام الذى تقوم به الدولة.فلكي تقوم الدولة بالاستثمارات،فإنها تلجأ عادة إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات. ويمكن القول أن أثر الضريبة فى الادخار العام (الدولة) يكون أثرا إيجابيا إلا أن أثر الضريبة على الادخار الخاص لا يكون كذلك فى الغالب من الحالات

وتعتبر فكرة أن الضريبة تخفض من مدخرات الأفراد، وبالتالى من التراكم الرأسمالى ومن ثم الإبطاء فى التقدم الاقتصادى، فكرة قديمة قدم النظرية الضريبية ذاتها[3].

---

(١) أنظر د. عادل حشيش مصطفى رشدى، مرجع سابق، ص ٢٢٨

(٢) د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ٢٢٠

(٣) أنظر ،د. باهر عتلم ، مرجع سابق، ص ٢٥٢

فكما رأينا، أن فرض الضريبة يؤثر فى دخول الأفراد بالنقصان، وبالتالى تقليل إنفاقهم على الاستهلاك مما يؤثر سلبياً على مستوى مدخراتهم،إلا أن تأثير الضريبة فى حجم المدخرات لا يكون واحداً بالنسبة للدخول المختلفة. فالضريبة تؤدى بالأفراد[1]إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والإدخار وفقاً لمرونة كل منهم، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة الإنفاقات الضرورية وعلى حساب الإنفاقات غير الضرورية ، كما رأينا من قبل.

ولما كان الإنفاق يتميز فى علاقته بالادخار بانعدام المرونة نسبيا . فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة رفع سعر الضريبة التى كانت موجودة من قبل، أى أن أثر الضريبة فى الإدخار الخاص يكون سلبيا

ويختلف أثر الضريبة فى الادخار بحسب نوع الضرائب [2]:

فالضرائب التى تصيب مصادر الادخار . والضرائب على رأس المال. والضرائب على الأرباح،مثل الضريبة على التركات والضريبة على زيادة القيمة.. وغيرها، أى الضرائب المباشرة عموماً ، تضر بالادخار بصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة خاصة إذا تعلقت بالفئات ذات الدخول المرتفعة . التى تخصص جزء كبيرا من دخلها للادخار.

وتدفع الضريبة المرتفعة على أرباح المشروع بأصحابها: **أولاً** إلى المبالغة فيما يسمح لهم القانون بخصمه عند تقرير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، كالمصروفات العامة، الأمر الذى يؤدى إلى تقليل حصيلة الضريبة. ولا يفيد الادخار الخاص، على الأقل، بنفس القدر، إذ المبالغة فى تقدير المصروفات عادة ما تؤدى إلى زيادة بعض الدخول التى

---

(١) انظر محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ٢٢١

(٢) د. محمد دويدار ، مرجع سابق، ص ٢٢٢

تخصص بصفة عامة للاستهلاك وليس للادخار. كما أن ارتفاع سعر الضريبة يدفع بالمشروعات **ثانيا** إلى التهرب من الضريبة باستخدام الطرق المشروعة وغير المشروعة ، مما يفقد الدولة حصيلة ضريبية على جانب كبير من الأهمية.

-الضرائب التى تؤدى بطريق غير مباشر إلى تشجيع المدخرات، ويحدث ذلك نتيجة تأثيرها على نمط الاستهلاك بالانخفاض. وتمثل هذه الطائفة الضرائب غير المباشرة المتعلقة بالإنفاق، والضرائب على السلع الاستهلاكية ، والرسوم الجمركية. ويمكن الحصول على هذه النتيجة باستخدام السعر التنازلى لتحديد مقدار الضريبة أو عن طريق منح إعفاءات ضريبية كلية أو جزئية للمدخرات ، أو للاستثمارات الجديدة.

٣-أثر الضريبة فى الإنتاج:

كما رأينا من قبل أن الضريبة تؤثر فى الاستهلاك بالسلب خاصة لأصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة. وهذا بدوره يؤثر فى الإنتاج بالنقصان كذلك يتأثر الإنتاج نتيجة تأثير الضرائب فى عرض وطلب رؤوس الأموال الإنتاجية

فعرض رؤوس الأموال الإنتاجية يتوقف على الادخار ثم الاستثمار. وكما رأينا من قبل فإن الضرائب تؤدى إلى نقص الادخار وقلة رؤوس الأموال خاصة بالنسبة للضرائب المباشرة لأن عبأها يقع على دخل الطبقات الغنية بصورة أكبر. أما الطلب على رؤوس الأموال الإنتاجية، فإنه يتأثر بمقدار الربح المتحقق. فإذا كان فرض الضريبة يؤدى إلى قلة الربح ،فبطبيعة الحال يقل الطلب عليها، أما إذا زاد الربح فإن الطلب يزيد عليها.

كذلك فإن فرض الضريبة قد يؤدى إلى انتقال عناصر الإنتاج إلى فروع الإنتاج الأخرى الأقل فى العبء الضريبى، مما يؤثر على إجمالى النشاط الاقتصادى.

٤-أثر الضريبة فى التوزيع

قد يترتب على الضريبة أن يعاد توزيع الدخل والثروات بصورة غير عادلة، لصالح الطبقات الغنية على حساب الطبقات الفقيرة. ويحدث هذا بالنسبة للضرائب غير المباشرة، باعتبارها أشد عبئا على الطبقات الفقيرة. أما الضرائب المباشرة، فهى تؤثر على الطبقات الغنية ومستوى الادخار ، كما أوضحنا من قبل

ومما هو جدير بالذكر، أن الطريقة التى تستخدم بها الدولة الحصيلة الضريبية تؤثر على نمط التوزيع فإذا أنفقت الدولة هذه الحصيلة فى صورة نفقات تحويلية أو ناقلة ، بمعنى تحويل الدخول من طبقات اجتماعية معينة إلى طبقات أخرى دون أى زيادة فى الدخل، بحيث تستفيد منها الطبقات الفقيرة، فإن هذا يؤدى إلى تقليل التفاوت بين الدخول.

٥-أثر الضريبة على الأثمان:

يترتب على أن الضريبة تقتطع جزء من دخول الأفراد أن يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد، وبالتالى يؤدى ذلك إلى انخفاض أثمان هذه السلع ، بشرط ألا تدخل الدولة حصيلة الضريبة فى مجال التداول بمعنى أن تستخدمها الدولة فى سداد قروض خارجية مثلاً، أو تكوين احتياطى معين. فإن تيار الإنفاق النقدى يقل وبالتالى يقل الطلب وتنخفض الأثمان وخاصة فى فترات التضخم(١) أما فى فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبى من دخول الأفراد، رغبة منها فى تشجيع الإنفاق، مما يؤدى إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة فى الطلب الكلى الفعال

أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة فى مجال التداول كشراء سلع وخدمات أو دفع مرتبات العاملين،أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين،

---

(١) د. عبد الهادى النجار، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ فى زيادة الطلب على السلع والخدمـــات مما يؤدى إلى عدم انخفاض الأثمان.

ومما هو جدير بالذكر أن أثر كل من الضرائب المباشـــرة وغـــير المباشرة على الأثمان ليس واحداً. فكل ضريبة لها تأثيرها فى ثمن السلعة أو الخدمة التى تفرض عليها وفقاً لظروف فرضها.

مبحث مستقل

الازدواج الضريبى La Double Imposition

تعرف مشكلة الازدواج الضريبى، لدى العديد من شراح المالية العامة. بمشكلة تعدد فرض الضريبة على المكلف ففى الازدواج الضريبى يدفع المكلف الضريبة على نفس الوعاء أكثر من مرة ، لأكثر من إدارة ضريبية وقد يحدث الازدواج الضريبى على المستوى الداخلى أو على المستوى الدولى.

ونظراً لخطورة هذه المشكلة ، فإنها نالت وما زالت تنال عناية كبيرة من رجال المالية العامة والقانون والاقتصاد. وذلك نظراً للنتائج الخطيرة المترتبة عليها من الناحية الاقتصادية. فبالنسبة للمجال الداخلى ، كثيراً ما يتدخل المشرع بسن القوانين بصورة دقيقة ومحكمة لتفادى حدوث هذه الظاهرة. أما فى المجال الدولى ، فإن الإتفاقيات والمعاهدات الدولية تنظم كيفية محاربة هذه المشكلة على المستوى الدولى.

ومما هو جدير بالذكر، أنه لا يوجد تعريف منضبط ومتفق عليه بين شراح المالية العامة لوصف هذه الظاهرة. إلا أنه يمكن تعريف الازدواج الضريبى بصفة عامة بأنه فرض الضريبة على نفس الشخص، المكلف ، أكثر من مرة، على نفس المادة الخاضعة للضريبة وعن نفس المدة"

وعلى ضوء التعريف السابق يمكن تحديد الشروط الواجب توفرها لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبى على النحو التالى:

(١) شروط الازدواج الضريبى

تتمثل هذه الشروط، استناداً إلى ما سبق، فى: وحدة الشخص المكلف بالضريبة، وحدة الضريبة المفروضة ، وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة، وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة. وسنستعرض تلك الشروط فيما يلى

أولا: وحدة الشخص المكلف بالضريبة:

يشترط لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي أن يكون شخص المكلف نفسه هو الذي يتحمل نفس الضريبة أكثر من مرة وبالرغم من أن الأمر يبدو بسيطا بالنسبة للشخص الطبيعي، إلا أن الآراء قد اختلفت في تكييف الازدواج الضريبي من عدمه بالنسبة للأشخاص الاعتبارية،وخاصة الشركات. لكونهم أشخاص معنوية ذات شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الشركاء والمساهمين فيها. ويمكن تلخيص كافة الآراء، التي قيلت في هذا الصدد، في نظرتين ، نظرة قانونية ونظرة اقتصادية.

ففيما يتعلق بربح الشركات المساهمة مثلاً، فإنها تخضع لضريبتين: أولهم ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وهي التي تفرض على أرباح الشركة إجمالا وقبل توزيعها على المساهمين أي أنها تفرض بمناسبة تحقق الربح. وثانيهم ضريبة إيراد القيم المنقولة ، وهي التي تفرض على الأرباح بعد توزيعها على المساهمين ، أي أنها تفرض بمناسبة توزيع الأرباح على المساهمين. فهل في هذه الحالة نكون أمام ازدواج ضريبي أم لا؟

من وجهة النظر **القانونية**، لا يتوفر شرط وحدة الشخص المكلف بالضريبة، لانفصال شخصية الشركة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم لا يوجد ازدواج الضريبي.

أما من وجهة النظر **الاقتصادية**(١)، فهي لا تقف عند التنظيم القانوني ، بشأن انفصال الشخصية القانونية لكل منهما، بل تتعداه إلى حقيقة من يتحمل العبء الضريبي فمن الناحية الواقعية والمنطقية ، فإن شخص المساهم هو الذي يتحمل عبء الضريبتين في النهاية. ومن ثم فإنه يوجد ازدواج ضريبي. ويسمى الازدواج في هذه الحالة بالازدواج

---

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١١.

الاقتصادي. ويقابله الازدواج القانوني الذي يستلزم وحدة الشخص المكلف بضريبة من الناحية القانونية.

ثانيا: وحدة الضريبة المفروضة:

يقصد بوحدة الضريبة المفروضة، لقيام ظاهرة الازدواج الضريبي، أن يدفع المكلف نفس الضريبة . مع توافر الشروط الأخرى. أكثر من مرة أن يدفع ضريبتين متشابهتين أو من نفس النوع أو الطبيعة. وقد ثار الخلاف حول المقصود بالتشابه في الضرائب.

نقرر ،ابتداء، أن الفقه المالي والضريبي لم يصل إلى قواعد عامة تحكم المقصود بتشابه الضرائب. الضرائب من نفس النوع. وإن كانت بعض الدول قد تنبهت إلى ذلك. فدرجت في تشريعاتها الضريبية بياناً لما يعتبر من الضرائب متشابه لتلافي أي خلاف في هذا الصدد. كما تلجأ الاتفاقات الدولية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي إلى تحديد ما يعتبر من الضرائب المتشابهة.

ومما هو جدير بالذكر، أن تحديد الضرائب المتشابهة يخضع لوجهتي نظر قانونية و اقتصادية. **فمن وجهة النظر القانونية**، التي تعتد بالتنظيم الفني والقانوني للضريبة. فإن الضرائب المتشابهة أو التي من نفس النوع لا تمثل ازدواج ضريبي ، باعتبار أن كلا منهم مختلف عن الآخر من حيث التنظيم الفني والقانوني .**أما من وجهة النظر الاقتصادية**، التي تعتد بالنتيجة النهائية ، فإن الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع تمثل ازدواجاً ضريبياً ، باعتبار أن الضرائب المتشابهة تمثل عبئاً على نفس المادة الخاضعة للضريبة.

ولتوضيح ذلك، نفترض أن هناك ضريبتين متشابهتين تفرضان على الدخل، أحدهما تفرض عليه مباشرة ، وهي الضريبة على الدخل، والأخرى تفرض على راس المال، ولكن سعرها منخفض فيقوم المكلف بدفع الأخيرة من دخله دون المساس بأصل رأس المال. فمن وجهة النظر

القانونية، لا يوجد ازدواج ضريبى ، باعتبار أن كلتيهما يختلفان من حيث التنظيم الفنى والقانونى، فأولهم ضريبة على الدخل والأخرى ضريبة على رأس المال ، بغض النظر عن الوفاء بهما من نفس الوعاء، أى الدخل. أما وجهة النظر الاقتصادية ، فإنه يوجد ازدواج ضريبى باعتبار أن تحصيل الضريبة قد تم فى نفس الوعاء، أى الدخل فهما يمثلان عبئاً على الدخل، وذلك وفقاً للنتيجة النهائية المترتبة عليهما.

ولا ينبغى الخلط بين ازدواج الضرائب والجمع بينها. فكما رأينا من قبل أن أغلب النظم الضريبية تأخذ بنظام تعدد الضرائب بالمقارنة بنظام الضريبة الواحدة الا أنه لا تشكل ازدواجا ضريبياً ذلك أن التعدد هنا يقصد به أنها ضرائب مختلفة[١] تفرض على نفس الوعاء ومن ثم فلا يوجد ازدواج قانونى أو اقتصادى فى هذا الشأن

كما يجب أن نفرق بين ازدواج الضرائب وتكرارها فقيد الشخص بنفس الواقعة الموجبة لفرض الضريبة أكثر مرة على نفس المادة الخاضعة للضريبة ، يلزمه أن يدفع الضريبة المستحقة فى كل مرة، ولا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبى قانونى أو اقتصادى لأن الواقعة المنشئة للضريبة[٢] قد تكررت أكثر من مرة، مما يتعين معه تكرار الضريبة المفروضة عليها.

---

(١) مثال ذلك، أن يدفع مزارع يمتلك أرضا يقوم بزراعتها ضريبة على ملكيته العقارية الزراعية ، وأخرى على أرباحه من الاستغلال الزراعى، وثالثة ضريبة دمغة على عمليات البيع والشراء.. فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبى لأن كل ضريبة مختلفة عن الأخرى من حيث التنظيم الفنى والقانونى ومن حيث طبيعتها والنتيجة المترتبة عليها.

(٢) مثال ذلك أن تفرض ضريبة جمركية على مستورد معين فى البلد الذى استورد منه السلعة وفى بلد آخر اقتضى الحال أن تمر السلعة فيها ثم فى دولته عند دخول السلعة فيها ،أنظر فى المثالين د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

ثالثاً: وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة:

يتعين ،بالإضافة إلى الشروط السابقة ، كي يتحقق الازدواج الضريبي أن يكون وعاء الضريبة أو المال الخاضع لها محلاً لضريبة أكثر من مرة واحدة أي أن تكون المادة أو موضوع الضريبة ومحلها واحد ،أما إذا فرضت الضريبة في كل مرة على مال مختلف. فلا نكون أمام ظاهرة الازدواج الضريبي ، بالرغم من وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة.

ومن أمثلة ذلك، أن يدفع المكلف ضريبة عن دخله الناتج عن الثروة العقارية ،كما يدفع ضريبة عن دخله كموظف، وكذلك عن دخله من مهنة حرة. فبالرغم من كونه يدفع الضريبة ثلاث مرات من دخله، إلا أن شروط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة غير متوفرة. ففي كل مرة يختلف وعاء الضريبة، أحدهما الثروة العقارية والآخر عمله كموظف وأخير عمله في مهنة حرة ولذلك فلا يمكن القول هنا بوجود ازدواج ضريبي. أما إذا فرضت دولة ضريبة على الأرباح التي يحققها الشخص في داخل البلد وخارجها عن مدة معينة، وقامت دولة أخرى بفرض نفس الضريبة على الربح الناتج عن نشاطه في داخل إقليمها. فإن هذا الشخص يكون قد تعرض لازدواج ضريبي، لأنه يخضع لنفس الضريبة عن نفس المادة المفروضة عليها الضريبة (الأرباح) وعن نفس المدة بالرغم من اختلاف الإدارة الضريبية في كل حالة

رابعاً وحدة المدة المفروضة عنها الضريبة

يشترط ، أخيراً ، لتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي، وحدة المدة التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة. أما إذا فرضت الضريبة على دخل المكلف في سنة معينة ، ثم فرضت مرة أخرى على دخله ولكن في سنة تالية فإننا لا نكون بصدد ظاهرة الازدواج الضريبي لاختلاف المدة المفروضة عنها الضريبة.

هذا ويعتبر شرط وحدة المدة شرطاً مستقلاً، فى مواجهـة شـرط وحدة المادة المفروضة عليها الضريبة. حيث أن اختلاف المدة لا يـؤدى إلى اختلاف المادة الخاضعة للضريبة خاصة بالنسبة للضرائب على رأس المال.

هذا ويرجع انتشار ظاهرة الازدواج[1] الضريبى علـى الصعيديـن الداخلى والدولى الى عدة أسباب أهمها:

١-زيادة أعباء الدولة المالية قد تدفع إلى التوسع فى فرض الضريبة أكثر من مرة دون مراعاة للازدواج الضريبى، رغبة فى زيادة الحصيلة الضريبية

٢-رغبة الدولة فى إخفاء الارتفاع فى أسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه، كما كـان الحـال بالنسبة لضريبة الدفاع والأمن القومى فـى التشـريع الضريبـى المصرى قبل تعديله بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة على الدخل.

٣-انتشار المشروعات الاقتصادية التى تمارس نشاطها فى أكـثر مـن دولة، وانتشار الشركات المساهمة التى يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات فى مختلف الدول.

٤-اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التى تلاحق المكلف . للوصول إلـى فرض الضريبة على دخله كله، أيا كان مصدره لتحديـد مقدرتـه التكليفية.

٥-اختلاف المراكز المالية للدول وسياستها نحو استثمار الأموال الأجنبية وإعفائها من الضرائب، أو المحافظة على أموال رعاياها ورغبتـها

---

(١) انظر عبد الهادى النجار، مرجع سابق، ص ٢١٤، ٢١٥.

فى بقائها محلية. ومن ثم تخضع أموال رعاياهـــا فـــى الخــارج للضرائب كما يلى

أ-بالنسبة للدول الدائنة فإذا رغبت هذه الدول فى تشجيع استثمار أموالها فى الخارج فإنها تفرض الضريبة عليها على أساس الإقامة وتعفى أموال رعاياها فى الخارج تشجيعا لهم على الاستثمار الخارجى.

ب-بالنسبة للدول المدينة تفرض هذه الدول الضريبة على أساس مصدر الدخل لتخضع الاستثمار الأجنبى للضريبة. بشرط ألا تغالى فـــى ذلك وخاصة إذا كانت تحتاج إلى الاستثمارات حتى لا تنتقل إلى الخارج.

٦-سهولة انتقال رؤوس الأموال والأيــدى العملــة بيــن الــدول المختلفة.

(٢)أنواع الازدواج الضريبى:

إما أن يحدث الازدواج الضريبى فى داخل إقليم الدولة، أو يحـــدث فى الخارج بين دولتين أو أكثر. واستناداً إلى ذلك يمكن تقســيم الازدواج من حيث نطاقه إلى ازدواج داخلى وازدواج دولى.

كما قد يحدث الازدواج بصورة مقصودة من جانـــب المشــرع أو السلطات المالية ، أو يحدث بصورة عفوية غير مقصودة. واستناداً إلـــى ذلك يمكن تقسيم الازدواج من حيث قصد المشرع إلى ازدواج مقصــــود وازدواج غير مقصود.

وسنتناول فيما يلى بحث كل نوع على حدة

أ-الازدواج الداخلى والازدواج الدولى:

يقصد بالازدواج الداخلى أن تتحقق شروطه داخـــل إقليـــم الدولـــة الواحدة، أيا كان شكل هذه الدولة. وتطبق كل من السلطات المالية التابعـة لها قانون الضريبة على نفس الشخص وعلى نفس الوعاء وعـــن نفــس المدة.

وفى الازدواج الداخلى، لا يشترط تعدد السلطات المالية التى تقوم بفرض الضريبة. فإما أن تكون السلطة الضريبية واحدة، أى مركزية، فتفرض ضريبتين أو أكثر على نفس المادة ونفس الشخص لأى سبب من الأسباب، أو قد تتعدد السلطات الضريبية، كما هو الحال بالنسبة للدول الاتحادية (الولايات المتحدة الأمريكية)، حيث من الجائز أن تفرض الحكومة المركزية ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى الولايات بفرض نفس الضريبة، مع توافر الشروط الأخرى. فيحدث الازدواج بفرض الضريبتين. كذلك الحال بالنسبة للدول الموحدة البسيطة، فقد تقوم الحكومة المركزية بفرض ضريبة معينة، ثم تقوم إحدى السلطات المحلية بمجلس المحافظة مثلا بفرض نفس الضريبة مرة أخرى. وبذلك فالازدواج الضريبى هنا مرتبط بتعدد السلطات المالية.

أما الازدواج الدولى، فيقصد به تحقق شروطه بالنسبة لدولتين أو أكثر، بحيث تقوم السلطات المالية التابعة لدولتين أو أكثر بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الشخص ونفس الوعاء وعن نفس المدة. وظاهرة الازدواج الضريبى الدولى قد انتشرت فى الآونة الأخيرة بسبب نمو التجارة الدولية وتنقلات رؤوس الأموال بين الدول.

فبعد أن كان لكل دولة نظامها الاقتصادى الخاص، بكل سلبياته وإيجابياته، تغير الوضع وليحل الانفتاح الاقتصادى محل الاقتصاد المغلق، وليصبح العالم كوحدة اقتصادية وكسوق واسع المدى[1].

وعادة، ما يحدث الازدواج الدولى نتيجة مبدأ السيادة الضريبية "La Souverainete Fiscale"، الذى يعنى السلطة المطلقة للدولة فى اتخاذ القرار على إقليمها. وأن هذه السيادة دائماً ما تكون مطلقة وغير

---

(١) أنظر د. سوزى عدلى ناشد، مرجع سابق، ص ٥٣.

محدودة[1]. فسلطة فرض الضرائب من خصوصيات السيادة المعترف بها لكل دولة،دون النظر إلى باقى التشريعات الضريبية المقارنة.فكل دولة تتخذ المعيار المناسب لها، التبعية السياسية أو الاجتماعية أوالاقتصادية،[2] الذى يحقق لها الغرض الذى تسعى إليه.كما أن الدولة، بصدد سن تشريعها الضريبى، نادرا ما تبحث فى النظم أو التشريعات الضريبية الأخرى المطبقة فى الدول الأخرى لمنع الازدواج الضريبى.

ومثال للازدواج الضريبى الدولى ما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية. فقد يكون لمنشأة ما فروع فى دول أخرى، فتقوم الدولة الموجود بها كل فرع من هذه الفروع بفرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على أرباح هذا الفرع، وفى ذات الوقت الذى تقوم فيه الدولة الموجود بها المركز الرئيسى لهذه المنشأة بفرض الضريبة نفسها على مجموع أرباح هذه المنشأة كذلك فيما يتعلق بالضريبة على إيراد القيم المنقولة (الأسهم والسندات) فقد يقيم شخص فى دولة ما. ويمتلك أسهم وسندات صدرت فى دولة أخرى، فتقوم الدولة الأولى. بصفتها دولة الموطن، بفرض ضريبة على إيراد هذه القيم المنقولة، كما تقوم الدولة الثانية، بصفتها دولة مصدر الدخل ، بفرض هذه الضريبة أيضا على الدخل نفسه. وهكذا يتحقق الازدواج الضريبى[3].

---

(1)Bernard PLAGNET- Droit Fiscal International – 1986 – P 1
Bernard CASTAGNEDE. et Salmon .TOLEDANO- Fiscalité international de l'entreprise . Presses Universtaires de France . Fevrier 1987, p. 29 et S.
Louis CARTOU – Droit fiscal international et Européen – Dalloz – 1986 – P. 13

(٢) لمزيد من التفاصيل فى هذا الصدد أنظر د. سوزى عدلى ناشد ، مرجع سابق، ص ٤١ وما بعده.

(٣) لمزيد من الأمثلة ، أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١٣.

ب-الازدواج المقصود والازدواج غير المقصود:

قد يهدف المشرع الضريبى إلى تحقيق الازدواج الضريبى ، وهو الوضع الغالب فى هذا الصدد ، رغبة فى تحقيق أهداف معينة لتحقيق عدة أهداف تتركز فى زيادة الحصيلة الضريبية. وفى واقع الأمر ، يسلك المشرع هذه الطريقة إما لكى يغطى عجزا طارئاً فى ميزانية الدولة. أو لتغطية زيادة النفقات بصورة كبيرة أو الرغبة فى عدم مواجهة الأفراد برفع سعر الضريبة بما قد يترتب عليه من استياء عام من جانبهم. أو الرغبة فى التمييز فى المعاملة المالية بين الدخول المختلفة بحسب مصدرها ، كأن تفرض ضريبة إضافية بسعر منخفض على رأس المال بحيث تؤدى من الدخل بالإضافة إلى الضريبة العامة على الدخل، بقصد معاملة أصحاب رؤوس الأموال معاملة أشد. وإلى غير ذلك من الأهداف الأخرى. وإذا كان الازدواج الضريبى الداخلى عادة ما يكون مقصوداً من جانب المشرع فإن هذا لا يمنع من تحقق الازدواج الداخلى بصورة غير مقصودة. ويحدث ذلك عند تعدد الضرائب المتشابهة أو من نفس النوع، كما رأينا من قبل ويكون هذا الازدواج الضريبى اقتصادياً وليس قانونيا. مثال ذلك أن يتمكن المكلف القانونى بأداء الضريبة، من نقل عبئها إلى الغير الذى يكون قد سبق له أداء نفس الضريبة.

إما الازدواج الضريبى الدولى فنادراً ما يكون مقصوداً. ويرجع ذلك إلى مبدأ السيادة الضريبية السابق ذكره، واستقلال كل دولة بسن تشريعاتها الضريبية دون النظر إلى تشريعات الدول الأخرى. ومن ثم فإن الأسس التى تعتمد عليها كل دولة تختلف عن الأخرى. وفى الحالات القليلة التى يكون فيها الازدواج الدولى مقصوداً[١]، فإن الهدف منه يكون تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية فقد تتعمد الدولة أن تفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال التى تستثمر فى الخارج، وهى تعلم أن

---

(١) أنظر ،د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٠٩.

وفى نفس المعنى ، د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٢٣١.

ضريبة أخرى تفرض في الدولة التي تستثمر فيها هذه الأموال ، وذلك سعياً إلى الحد من هجرة رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج أو قد تفرض الدولة ضريبة على إيراد رأس المال الأجنبي المستثمر في أرضها. مع علمها أن ضريبة أخرى تفرض في دولة موطن الاستثمارات، وذلك رغبة في الحد من تدفق رؤوس الأموال الأجنبية واستثمارها في داخل البلاد.

(٣) وسائل مكافحة الازدواج الضريبي:

يحقق الازدواج الضريبي على المستويين الداخلي والدولي آثاراً ضارة على الاقتصاد القومي بصورة عامة. إذ يمثل عبئاً إضافياً على عاتق المكلف ليستغرق إلى جانب العبء الأصلي الجزء الأكبر من الأرباح المحققة ، مما يخالف مبدأ العدالة الضريبية السالف ذكره. وهذا قد يدفع المكلف إلى استخدام كافة السبل المشروعة وغير المشروعة للتهرب من أداء الضريبة. وقد قدم الواقع العملي ما يثبت صحة هذا القول.مثال ذلك حالة رجل الأعمال الذي يباشر نشاطه خارج إقليم الدولة التي يقيم فيها، فتطالبه السلطات المالية في الدولتين بدفع ضرائب على أرباح قدرها ١٠٣% من هذه الأرباح ، أي أنها استغرقت كافة أرباحه المتحققة، وغيرها من الحالات المشابهة.

أضف إلى ذلك، أن الازدواج الضريبي الدولي يشكل عقبة خطيرة أمام انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى، مما يسبب عائقاً أمام نمو العلاقات الاقتصادية الدولية

وإزاء كافة الآثار الخطيرة السالف ذكرها، فقد حاولت الدول ، بصدد مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي، تنظيم تشريعاتها الداخلية وأحكام الرقابة على سنها ووضع قواعد خاصة تهدف إلى منع حدوث هذه الظاهرة.

أما بالنسبة للازدواج الدولى،فـــإن مكافحتـــه تتـــم إمـــا بواســـطة التشريعات الوطنية، أو الاتفاقات الدولية. فقد تلجأ بعض الدول إلى النص فى تشريعاتها الوطنية على إعفـــاء بعـــض رؤوس الأمـــوال الأجنبيـــة المستثمرة فى أراضيها من الضريبة ، رغبة فى تشجيع هـــذه الأمـــوال للاستثمار فيها. أما الاتفاقات الدولية ، فقد تم إبرام مجموعة كبـــيرة مـــن المعهدات الثنائية أو الجمعية لمنع الازدواج الدولى بشـــرط المعاملـــة بالمثل. وقد اتسع نطاق هذه المعهدات مع اتساع نطاق المعاملات الدولية وخاصة بعد الحرب العالمية الأولى.

وعادة ما تأخذ هذه المعهدات الدولية بعدة مبادئ تهدف إلى توزيـــع الاختصاص الضريبى بين الدول المتعاقدة وتتلخص [1]فيما يلى

١-أن يكون فرض الضرائب على الدخول العقارية لدولة موقع العقار.

٢-أن يكون فرض الضرائب على أرباح الأسهم وفوائد السندات للدولـــة المصدرة لها، أى للدولة المدينة ، وأن كانت بعض المعاهدات قـــد قررت هذا الحق للدولة الدائنة ، التى يقيم فيها صاحب هذه الأســـهم والسندات.

٣-أن يكون فرض الضرائب على فوائد الديون العاديـــة لدولـــة موطـــن الدائن.

٤-أن يكـــون فرض الضرائب على أرباح المشروعات للدولة التى يوجد فيها المركز الرئيسى للمشروع.

٥-أن يكون فرض الضرائب على كسب العمل للدولة التـــى يتـــم فيـــها العمل، وذلك باستثناء المرتبات التى تدفعها الدولـــة فيكـــون لـــهذه الدولة الحق فى فرض الضرائب عليها.

---

(١) أنظر ، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٣١٧

وكذلك نفس المعنى ، د. عبد الهادى النجار ، مرجع سابق، ص ٢١٧ : ص ٢١٨

٦-أن يكون فرض الضرائب على الدخل العام لدولة موطن المكلف سواء كانت مستمدة منها أو من دولة أخرى.

٧-أن يكون فرض الضرائب على التركات ، فى الدولة الكائن بها المـال مع إعفائه من الضريبة فى البلد الآخر.

الباب الرابع
القروض العامة(*)

يعتبر القرض العام من مصادر الإيرادات العامة للدولة، وهو من الإيرادات الائتمانية. فقد تحتاج الدولة إلى تغطية نفقاتها المتزايدة ، بعد أن تكون قد استنفدت كافة إيراداتها العادية. فتلجأ إلى اقتراض المبالغ التى تحتاجها لتستكمل بها إيراداتها العادية المتحصلة من الدومين والرسوم والضرائب.

والقروض العامة، تعد موردا من موارد الدولة التى ينتفى بصددها صفة الدورية والانتظام. بل وتعد من وجهة نظر الفكر التقليدى موردا غير عادى تلجأ إليه الدولة بصورة استثنائية بحتة، من أجل تغطية نفقات غير عادية.

وتلجأ الدولة عادة إلى القروض العامة فى حالتين أساسيتين[1]:

١- فى حالة وصول الضرائب فى الحجم الأمثل، بمعنى أن المقدرة التكليفية القومية[2] ،أو ما تعرف بالطاقة الضريبية القومية، قد استنفدت. فلا تستطيع الدولة أن تفرض المزيد من الضرائب ، وإلا ترتب على ذلك آثار اقتصادية بالغة الخطورة تتمثل فى تدهور النشاط الاقتصادى ومستوى المعيشة.

٢- وفى حالة عدم وصول الضرائب إلى الحجم الأمثل، أى قبل استنفاد المقدرة التكليفية القومية، ولكن فرض المزيد من الضرائب يستتبعه ردود فعل عنيفة،واستياء عام من جانب المكلفين بها.إذ

(*) Public Loan (or debt) . Emprunt (au dette) Publique

(١) لمزيد من الإيضاح، أنظر، د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٤٤٩ ، وكذلك د. عادل حشيش و د. مصطفى رشدى شيحة مرجع سابق ص ٢٣١

(٢) التى تعرف بمقدرة الدخل القومى على تحمل الضرائب.

الضرائب، . من هذه الزاوية هي حدود من صبيعة اقتصادية ومن طبيعـــة نفسية، تضع قيداً على قدرة الدولة في الالتجاء إليها

ومعنى ذلك، أن القرض يشكل وسيلة فعالة في يد الدولـــة لتجميـــع المدخرات التي لا تستطيع الضريبة الحصول عليها. وأنه يشكل وســـيلة لتوزيع العبء المالي العام بين المقرضين والمكلفين.

وتعد القروض العامة ليس فقط اداة تمويلية، بل وكذلـــك أداة مـــن أدوات السياسة المالية والاقتصادية في كثير من الأحيان. ولذا فإنه ينبغـــي على الدولة استخدامها بحذر شديد، لخدمة الأغراض الاقتصادية للدولـــة، نظرا لثقل عبئها على الاقتصاد القومي.

وسنقسم دراستنا للقروض العامة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة.

الفصل الثاني: التنظيم الفني للقروض العامة.

الفصل الثالث: الآثار الاقتصادية للقروض العامة.

الفصل الأول
ماهية القروض العامة وتقسيماتها المختلفة

المبحث الأول
ماهية القروض العامة

يمكن تعريف القروض العامة بأنها المبالغ التى تحصل عليها الدولة من الغير، مع التعهد بردها مرة أخرى عند حلول ميعاد استحقاقها وبدفع فوائد عنها

ومن تحليل هذا التعريف يمكن نكتشف أوجه التشابه والاختلاف بين كل من القرض والضريبة باعتبارهم من مصادر الإيرادات العامة للدولة. فالدولة فى القرض العام تحصل على مبالغ من الغير. الذى قد يكون أشخاص طبيعية أو معنوية كالبنوك والهيئات الخاصة أو العامة أو الدولية، أو قد يكون من الدول الأخرى. والدولة هنا تلتزم برد هذا المبلغ بل ويستحق عليه فائدة متفق عليها بداية.

ويمكن إيجاز **أوجه التشابه** بين كل من القرض والضريبة على النحو التالى:

-أن القرض العام يعتبر موردا من موارد الدولة، وهو بذلك يتشابه مع الضريبة التى هى من أهم الموارد العامة على الإطلاق، كما أوضحنا من قبل.

-أن الأشخاص ، الطبيعية أو الاعتبارية، هم الذين يتحملون عبء كل منهما.ولا صعوبة فى الأمر بالنسبة إلى الضرائب أما بالنسبة للقرض فيتحمله دافع الضرائب فى نهاية المطاف. وتفسير ذلك أن الدولة عندما تقترض تقوم بدرج قيمة القرض فى جانب الإيرادات بالموازنة العامة، وعندما تنتوى الدولة الوفاء به تقوم بتسجيله فى جانب النفقات بالموازنة. وعندما تضعه فى جانب النفقات فلابد للدولة من البحث عن

مورد تحصل منه على إيراد يغطى هذه النفقات . وهذا المورد ليس سوى فرض ضريبة جديدة أو رفع سعر ضريبة قائمة بالفعل ، مما يعنى في التحليل الأخير أن الذى يتحمل عبء القروض العامة فى النهاية هم دافعوا الضرائب

-إن كل من القرض العام والضريبة يستلزم صدور قانون بهما

أما أوجه الاختلاف فهى

-إن الضريبة تدفع بصورة نهائية، إذ لا تلتزم الدولة بردها للأفراد. كما لا تلتزم بدفع فوائد عنها. أما القرض العام فإن الدولة تلتزم برده مع فوائده طبقا للنظام القانونى المنظم لإصدار القرض.

-إن الضريبة تدفع جبرا بموجب السلطة السيادية للدولة ، ولذلك فإن الضريبة تعد من الموارد السيادية للدولة .أما القرض فالأصل العام انه يدفع بصورة اختيارية من جانب المقرض، رغبة منه في استثمار أمواله وتغذية موارد الدولة ويعد القرض الإجبارى صورة استثنائية عن الأصل العام.

-إن حصيلة الضريبة لا توجه إلى الإنفاق فى مجال معين، استنادا إلى مبدأ عدم جواز تخصيص الإيرادات العامة. أما حصيلة القرض العام فإنه تخصص للإنفاق على وجه معين، يحدده القانون، وفقا للظروف التى تتطلب عقد القرض فقد يعقد القرض لسد العجز الطارئ فى ميزانية الدولة، أو لتمويل شراء أسلحة ومعدات حربية، أو للقيام بمشروع إنتاجى قومى مثل إنشاء مترو الأنفاق

المبحث الثانى
تقسيمات القروض العامة

يمكن تقسيم القروض العامة استنادا إلى عدة معايير :فمن حيث حرية الاكتتاب فى القرض يمكن تقسيمها إلى قروض اختيارية وإجبارية، ومن حيث نطاقها إلى قروض داخلية وخارجية ، ومن حيث مدتها إلى

قروض مؤبدة وقروض مؤقتة وسنعرض لتلك التقسيمات على التفصيل التالى:

١-القروض الاختيارية والقروض الإجبارية(*):

الأصل العام، أن القرض يكون اختياريا ، إذ يكون للأفراد حرية الاكتتاب فى القرض من عدمه. وفقا لظروفهم المالية والاقتصادية، وبالمقارنة بين الفائدة التى يحصلون عليها من سندات القرض،وتلك التى يحصلون عليها من فرص الاستثمار الأخرى. ومن ثم فإنهم يقررون الاكتتاب من عدمه فى ضوء مصلحتهم الخاصة فى المقام الأول. فالدولة، فى هذا الصدد، لا تستخدم سلطتها السيادية فى عقد القرض.

الا أنه خروجا على هذا الأصل، قد تضطر الدولة قد تضطر إلى عقد القروض الإجبارية ، حيث تمارس سلطاتها السيادية بشأنها، فلا يكون للأفراد حرية الاكتتاب فى القرض من عدمه. بل يجبرون عليه ، وفقا للأحكام التى يقررها القانون. ومما هو جدير بالذكر، أن القرض قد يبدأ اختياريا وينتهى إجباريا ، كما فى حالة قيام الدولة بتأجيل ميعاد سداد القرض بإرادتها المنفردة، دون الحصول على موافقة المكتتبين فيه.

وتلجأ الدولة إلى القروض الإجبارية فى حالات معينة:

(١)فى حالات ضعف ثقة الأفراد فى الدولة[1]، بحيث لو تركت القروض اختيارية لعزف الأفراد عن الاكتتاب فيها. ويكون هذا عادة فى فترات عدم الاستقرار الاقتصادى أو الأزمات، حيث يشعر الأفراد بعدم الطمأنينة تجاه الدولة وقدرتها على الوفاء بالقرض أو الفوائد المستحقة

---

* Emprunt Volontaire et Emprunt Forcé

(١) مثال ذلك، ما لجأت إليه إيطاليا عام ١٩٣٦ من عقد قرض إجبارى يلتزم الملاك العقاريون بالاكتتاب فيه بنسبة ٥% من قيمة عقاراتهم سواء كانت عقارات زراعية أو مبنية أو مصانع، وتحسب هذه النسبة على الأساس المعمول به فيما يتعلق بالضرائب العقارية.

عليه. ولذلك فلا تجد الدولة مفراً أمامها سوى فرض القروض الإجبارية لضمان الحصول على المبلغ التى تحتاج إليه

(٢)فى حالات التضخم[١]حيث يرتفع مستوى الأسعار، نتيجة تدهور قيمة النقود، وعدم قدرتها على شراء ما يحتاجه الفرد من سلع وخدمات. ولذلك فإن الدولة لا تجد مفراً من عقد القروض الإجبارية ، من اجل امتصاص أكبر قدر من النقود السائلة ، للحد من آثار التضخم الضارة على الاقتصاد القومى

ومن نافلة القول، أن عقد القرض الإجبارى يتم بدون تقرير أى فوائد عليه. ومن هنا نتبين مدى خطورة القروض الإجبارية وآثارها السيئة فى كثير من الأحيان على المقرضين. ولذلك فإن اللجوء إليها يتم فى أضيق نطاق ممكن وفى حالات الضرورة القصوى. وقد تفضل الدولة، فى كثير من الأحيان، اللجوء إلى الإصدار النقدى الجديد بدلاً من عقد القروض الإجبارية.

---

(١) مثال ذلك، خلال الحرب العالمية الثانية لجأت دول كثيرة مثل فرنسا وانجلترا وألمانيا إلى إلزام أصحاب المشروعات بإيداع الزيادة فى قيمة أصول المشروع عند التصرف فيها. وكذلك أقساط استهلاك الآلات والمعدات لدى الخزانة العامة، على أن ترد إليهم بعد انتهاء الحرب. بل ولجأت أيضاً إلى تجميد جزء من أجور العمال فى يد الدولة يرد إليهم عقب إنتهاء الحرب. وقد استهدفت الدولة من هذه الاتجاهات الأخيرة، الحد من الطلب على السلع والخدمات نظراً لظروف الحرب التى تقل فيها كمية العرض من هذه السلع أو الخدمات.

كما لجأت فرنسا إلى القروض الإجبارية فى نهاية القرن الثامن عشر وفى بداية القرن التاسع عشر. عندما فرضت فى سنة ١٧٩٣ ، ١٧٩٥، ١٨١٥ القروض الإجبارية على الأغنياء ، وكذلك فعلت هولندا واليونان وإيطاليا وألمانيا عقب الحرب العالمية الأولى.

لمزيد التفاصيل أنظر د. أحمد جامع ، مرجع سابق ، ص ٢٦٧

وفى نفس المعنى د. زين العابدين ناصر، مرجع سابق، ص ٣٦٢ فى الهامش.

(٢)القروض الداخلية والقروض الخارجية(*):

يطلق على **القروض الداخلية** ، القروض الوطنية ، حيث يكتتب فيها من جانب الوطنيين أو المقيمين على إقليم الدولة. سواء كانوا أشخاص طبيعية أم اعتبارية. فالسوق الداخلى هو الذى يغطى هذا القرض.

وبناء على ذلك، فإن القروض الداخلية تستلزم توافر المدخرات الوطنية الكافية لتغطية مبلغ القرض. كما يشترط أن يكون حجم الفائض من هذه المدخرات أكبر من حاجة السوق الداخلى للاستثمارات الخاصة. فمن المعروف اقتصاديا، أن الشخص يفضل عادة استثمار أمواله ومدخراته فى المشروعات الخاصة، ولذلك فإنه لن يلجأ إلى استثمار مدخراته فى شكل الاكتتاب فى القروض العامة إلا إذا كان هناك فائض فى مدخراته عن حاجة الاستثمارات الخاصة.

وكما أوضحنا من قبل فإن القروض الداخلية غالبا ما تستخدم فى تحقيق أغراض قومية، مثل تغطية نفقات حرب أو تمويل مشروعات التعمير والبناء نتيجة ما دمرته الكوارث الطبيعية ، الزلازل والبراكين، أو الوفاء بدين خارجى على الدولة. وفى مثل هذه الحالات لا يحقق القرض أى مزايا للمكتتبين فيه، نظرا لأن الدولة قد تقرر دفع فوائد بسيطة عنه أو تقرر عدم دفع أى فوائد على الإطلاق.

وإذا كانت المدخرات القومية غير كافية لتغطية مبلغ القروض، كما فى حالات الحروب والأزمات الاقتصادية، فإن الدولة تلجأ إلى المدخرات الأجنبية أى إلى القروض الخارجية.

والقروض الخارجية هى التى يكتتب فيها الأشخاص، الطبيعية والاعتبارية، المقيمون خارج إقليم الدولة. فالسوق الخارجى هو الذى يغطى هذا القرض.

(*) Emprunt intérieur et Empreunt extérieur

وكما تلجأ الدولة للقروض الخارجية بسبب عدم كفاية المدخرات الوطنية ، فإنها قد تلجأ إليها من أجل الحصول على العملات الأجنبية لتغطية العجز فى ميزان مدفوعاتها

وفى القروض الخارجية ، تتجه الدولة إلى المدخرات الأجنبية فى الدولة فى دولة أخرى ولذلك فإن الدولة المقترضة تلتزم بتقديم العديد من الضمانات والمزايا إلى المقرضين فيما يخص سداد القرض والفوائد المستحقة عليه. وفى الغالب من الأحيان قد يتم تحويل القرض الخارجي إلى قرض داخلي[1] قبل حلول أجله، وذلك بعد أن تتحسن ظروفها الاقتصادية ، فيقوم رعايا الدولة بشراء سندات القروض من الدائنين المقيمين فى الخارج. كما قد يتم تحويل القروض الداخلية إلى قروض خارجية عن طريق بيع سندات القروض إلى أشخاص مقيمين فى الخارج.

ويختلف القرض الداخلى عن القرض الخارجى من عدة أوجه

١) لا يمثل القرض الداخلى أى زيادة على إجمالى الثروة القومية إذ لا يعدو أن يكون مجرد إعادة لتوزيع جزء من الثروة لصالح الدولة. فهو ينقل جزء من هذه الثروة من جانب المكتتبين إلى جانب الدولة

أما القرض الخارجى فإنه يحقق زيادة فعلية فى إجمالى الثروة القومية فهو ينقل جزء من الثروة الخارجية إلى الثروة القومية

ويترتب على هذا الاختلاف أن القرض الداخلى لا يؤدى إلى زيادة فى القوة الشرائية المتداولة فى الداخل، ويمثل عائقا أمام الاستثمارات الخاصة ومنافسا للقروض الخاصة. ويقتصر دوره على إعادة توزيع القوة الشرائية بين فئات المجتمع المختلفة، مما يترتب عليه أيضا إعادة توزيع الدخل القومى أما القرض الخارجى فإنه يؤدى إلى زيادة فى القوة

---

(١) مثال ذلك ، ما حدث فى مصر سنة ١٩٤٣ ، عندما قامت بعملية تبديل الدين الأجنبى إلى دين وطنى بتخفيض سعره ، كما قامت بتحويل الدين الموحد والدين المختار إلى سندات قروض طويلة الأجل ٣,٢٥

الشرائية المتداولة ، كما أنه لا يعوق الاستثمارات الخاصة ولا يعد منافسا للقروض الخاصة

وأخيرا ، فإن عبء سداد القرض الداخلى وفوائده يقع على عاتق الأفراد المقيمين فى الدولة دون أن يؤثر على حجم الثروة القومية ، فهو ينقل جزء منها من الدولة إلى المكتتبين فى داخل الدولة. أما القرض الخارجى فإن عبء سداده وفوائده رغم وقوعه على عاتق الأفراد المقيمين فى الدولة، يؤثر على حجم الثروة القومية بالنقصان حيث ينقل جزء منه من داخل الدولة إلى خارجها فى دولة أخرى

٢) أن القرض الداخلى لا يؤثر على سعر الصرف أو ميزان المدفوعات ، لكونه يتم بالعملة الوطنية أما القرض الخارجى فلكونه يتم بالعملة الأجنبية، فإنه يؤثر على الاقتصاد القومى بصورة عامة، كما فى حالة وجود عجز فى ميزان المدفوعات للدولة المقترضة، أو فى حالة قلة رصيد الدولة المقترضة من العملات الأجنبية ، مما يساعد على فى دفع عجلة التنمية الإقتصادية فيها

٣) يحمل القرض الداخلى الاقتصاد القومى عبء الإدخار الذى يمثله، أى عبء الحرمان من الاستهلاك مما يمثل عبئ إضافيا على الجيل الحاضر أما القرض الخارجى فإنه يعفى الجيل الحاضر من عبء هذا الإدخار

٤) يختلف القرض الداخلى عن القرض الخارجى ، فى كون هذا الأخير قد يؤدى إلى عواقب سياسية خطيرة. فمن الجائز أن تتدخل الدولة الأجنبية المقرضة فى الشئون الداخلية للدولة المقترضة ، الإقتصادية والسياسية ، وبصورة خاصة عندما تكون الدولة المقترضة ضعيفة ولم تراع القواعد المالية السليمة فى عقد القرض ، وبالتالى لم تقم بالوفاء بالتزاماتها المترتبة عليه . مما قد يسمح للدولة المقترضة (الأجنبية) بالتحكم الاقتصادى وفرض السيطرة على الدولة المقترضة.وتعد القروض

التى عقدها الخديوى إسماعيل فى أواخر القرن الماضى خير مثال على ذلك، إذ أدت هذه القروض فى نهاية المطاف إلى فرض السيطرة الأجنبية على مصر انتهت باحتلالها من قبل إنجلترا.

٣- القروض المؤبدة والقروض المؤقتة

يقصد بالقروض المؤبدة تلك التى لا تحدد الدولة ميعادا للوفاء بها، مع التزامها بدفع الفوائد المستحقة عليها طوال فترة القرض إلى أن يتم الوفاء به

وواقع الأمر ، أن هذه الصفة ، التأبيد ، هى حق للدولة فقط دون المكتتبين. فيكون للدولة بمقتضاها وبإرادتها المنفردة تحديد تاريخ الوفاء ، دون أن يكون للمكتتب حق مطالبتها باسترداد قيمة القرض.

أما القروض المؤقتة فهى تلك التى تحدد الدولة ميعادا معينا للوفاء بها وتلتزم به أمام المكتتبين فى القرض

وإذا كانت القروض المؤبدة تتميز بأن الدولة يكون لها مطلق الحرية فى تحديد الوقت الأكثر ملائمة لظروفها الإقتصادية والمالية للوفاء به كأن تنتظر إلى أن يحدث فائض فى ميزانيتها. إلا أنه يعاب عليها أن الدولة قد تستخدم هذه الحرية بصورة تضر بالإقتصاد القومى.فمن الناحية الواقعية ،ستحاول الدولة دائما تأجيل دفع مبلغ القرض باستخدام هذه الرخصة ، مما يترتب عليه تراكم الديون عليها وتزايد أعباء الفوائد المدفوعة عنها وهو ما يؤثر فى النهاية على الاقتصاد القومى بالسلب

أما القروض المؤقتة ، فتتميز بأن الدولة تلتزم بالوفاء بدين القرض فى ميعاده،حتى لو لم يكن هذا الميعاد ملائما لظروفها الإقتصادية والمالية. وهو ما يخلصها من هذا العبء فى ميعاده، فتزداد ثقة الأفراد المكتتبين فى الدولة، ويمكنها ذلك من عقد قروض أخرى بصورة متتالية.

هذا ويمكن تقسيم القروض المؤقتة من حيث الأجل إلى

أ- القروض قصيرة الأجل

وتعرف هذه القروض بالقروض السائرة أو العائمة أو الكافية وتصدر الدولة هذه القروض لمدة لا تتجاوز السنتين ، من أجل الوفاء باحتياجاتها المؤقتة خلال السنة المالية. وتسمى السندات التى تصدر بها هذه القروض بأذونات الخزانة وغالبا ما تلجأ الدولة إلى إصدار أذونات الخزانة لمواجهة العجز الموسمى[1] فى الميزانية، وهو العجز الذى يحدث نتيجة تأخر الحصول على بعض الإيرادات المقررة فى الميزانية وخاصة الضرائب. فتضطر الدولة إلى إصدار أذونات الخزانة لمدة عدة أشهر ، وتقدمها للبنك المركزى أو البنوك التجارية مقابل الحصول على قيمتها وفى هذه الحالة تؤدى أذون الخزانة إلى زيادة الكمية النقدية المطروحة فى التداول إما عن طريق الإصدار الجديد الذى يقوم به البنك المركزى، أو عن طريق توسع البنوك التجارية فى منح الائتمان، أى فى خلق الأوراق المالية. وبالإضافة إلى ذلك؛ فقد يقدم الجمهور على شراء هذه الأذون ، والتى عادة ما تكون قابلة للخصم لدى البنوك وعند ورود حصيلة الإيرادات المنتظرة تقوم الدولة بسداد قيمة هذه الأذون للمكتتبين فيها

ب- القروض متوسطة وطويلة الأجل

يقصد بالقروض متوسطة وطويلة الأجل تلك القروض التى تعقد لمدة تزيد على سنتين وتقل عن عشرين عاما.ويطلق على هذين النوعيين " القروض المثبتة

وتعقد الدولة أيا من هذين النوعين لتغطية عجز دائم أو طويل الأجل فى الميزانية العامة ، بحيث لا تكفى الإيرادات العادية الخاصة بالسنة المالية لتغطيته. والوفاء بهذا القرض يتم إما فى ميعاد معين تحدده الدولة من تاريخ الإصدار ، وإما فى خلال فترة ممتدة بين تاريخين

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر زين العابدين ناصر ، مرجع سابق ، ص ٤٥٨

ومثال الحالة الأولى أن تقترض الدولة مبلغا قدره ١٠٠ مليون جنيه على أن تقوم بسداده بعد عام من تاريخ عقد القرض أما الحالة الثانية فتلزم الدولة نفسها بالوفاء بالقرض فيما بين عام ١٩٩٩ وعام ٢٠٠٥ مثلا. ويبدو أن ميعاد الوفاء الأخير أكثر ملاءمة لسداد مبلغ القرض إذ يسمح هذا الميعاد للدولة بالوفاء بالقرض تدريجيا مما يؤدى إلى تخفيف عبء القرض قبل حلول أجله النهائى

ومما هو جدير بالذكر أن الدول لا تتقيد بمراعاة تلك التقسيمات العلمية عند تسمية القروض التى تصدرها بالنظر إلى أجلها فقد سمى القرض الوطنى بمبلغ خمسة ملايين جنيه بسعر فائدة ٢,٢٥% فى عام ١٩٤٢ قرضا قصير الأجل مع أن مدته كانت سبع سنوات(١)

---

(١) أنظر ، د أحمد جامع ، مرجع سابق ص ٢٧١

الفصل الثانى
التنظيم الفنى للقروض العامة

تستلزم القروض العامة، منذ إصدارها إلى الوفاء بها ، عدة إجراءات قانونية وتنظيمات فنية تتصل بعملية إصدار القرض وشروطه وأساليبه وإنقضائها وهذا ما يعرف بالتنظيم الفنى للقروض العامة

وسنعرض لهذه التنظيمات فى المبحثين التاليين

المبحث الأول إصدار القرض العام

المبحث الثانى انقضاء القرض العام

المبحث الأول
إصدار القرض العام

يقصد بإصدار القرض العام العملية التى بمقتضاها تحصل الدولة على المبالغ المكتتب بها عن طريق طرح سندات ، يقوم الأفراد بالاكتتاب فيها وفقا للشروط التى ينص عليها قانون إصدار القرض العام

ونظرا لأهمية إصدار القرض العام ، فإنه يستوجب صدور قانون به من السلطة التشريعية فى الدولة ويرجع ذلك إلى أن خدمة هذه القروض من دفع الفوائد والوفاء بقيمتها يتم من حصيلة الضرائب ، كما أوضحنا من قبل وبما أن الضريبة تفرض بقانون فإن القرض يجب هو الأخر أن يصدر بقانون، إلا أن قانون إصدار القرض العام هو مجرد قانون شكلى إذ لا يتضمن أى قواعد آمرة للقائمين فى الدولة ، شأنه فى ذلك شأن قانون الميزانية. بل كل ما يتضمنه مجرد موافقة السلطة التشريعية على قيام الدولة بإصدار قرض عام بمبلغ معين وطبقا لشروط معينة ، وعلى أساس منح مجموعة من الضمانات والمزايا للمكتتبين فيه تشجيعا لهم على الاكتتاب فى سندات القرض أما ما يتعلق بالأوضاع

القانونية ، مثل طريقة الإصدار وسعر الفائدة فإنه يترك للدولة أمر تحديده وفقا لظروفها. وإذا كان هذا ينطبق على القروض الاختيارية فإن الوضع يختلف تماما فى القروض الإجبارية إذ يشترط لإصدارها أن يحدد القانون كافة الأوضاع والشروط القانونية المتعلقة بإصدارها

وقد ثار الجدل الفقهى بشأن تحديد التكييف القانونى لعملية إصدار القرض فجانب من الفقه يرى أنه يعد عقدا من عقود القانون العام يترتب عليه مراكز قانونية لكل من الدولة والأفراد المكتتبين فيه. ويبرر أصحاب هذا الرأى قولهم على أساس أنه، بالرغم من أن الدولة تستقل وحدها بتحديد الشروط المتعلقة بالقرض ، إلا أن للأفراد حرية مطلقة بشأن الاكتتاب فيه من عدمه وذلك فيما يتعلق بالقروض الإختيارية ويترتب على هذا التكييف أن الدولة يجب عليها أن تلتزم بشروط العقد والأوضاع التى قررتها من البداية . كما أنها لا تملك المساس بهذه الشروط أو تغييرها بإرادتها المنفردة ، بل يجب أن تحصل على موافقة المكتتبين فيه ، وذلك حماية لهم من أى ضرر قد يلحق بهم من جراء هذا التغيير

ويرى جانب آخر أن إصدار القرض العام يعد من أعمال السيادة. ويبررون هذا الرأى على أساس أن الدولة، عند قيامها بإصدار القرض تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة فى المجالات السياسية أو الحربية أو الإقتصادية أو الإجتماعية وهذا الرأى فى واقع الأمر يفسر لنا حق الدولة فى التدخل وتغيير شروط القرض بإرادتها المنفردة بإعتباره عملا من أعمال السيادة

ورغم ما قد ينطوى عليه الرأى الأخير من من منطق، إلا أنه يؤدى إلى هدم الثقة فى الدولة ومن ثم إضعاف إئتمانها.إذ سيعزف الأفراد عن الاكتتاب فى القروض العامة التى تصدرها مستقبلا خشية استخدامها لسلطتها السيادية فى مواجهتهم ، مما قد يضر بمصلحتهم الخاصة

ولذلك فإنه من الأفضل الأخذ بالرأى الأول ، الذى يكيف إصدار القرض على أنه علاقة عقدية بين الدولة والأفراد ، يلتزم كل منهما بإحترام بنوده وشروطه

ولكى نحدد مقدار القرض وأنواع سنداته وسعر الفائدة فإن هذا يستلزم أن نحدد شروط القرض العام

شروط القرض العام

يمكن أن نطلق على هذه الشروط نظام الإصدار، الذى يحدد

١) **قيمة القرض العام** ويقصد به المبلغ الذى يصدر به وقيمة هذا المبلغ إما أن تكون محددة منذ البداية. وهو ما يسمى بالقرض محدد القيمة ، وإما أن تكون غير محددة وهو ما يعرف بالقرض غير محدد القيمة

فالقرض المحدد القيمة هو المبلغ الذى تحدده الدولة مقدما ، وتقوم بإصدار سندات بقيمته، ويتوقف الاكتتاب عند بلوغ هذا المبلغ. وفى حالة زيادة المبلغ المكتتب به عن المبلغ المحدد سلفا ، فإن الدولة تتدخل بتخفيض القيمة التى طلب كل فرد الاكتتاب بها.وقد يتم هذا التخفيض إما عن طريق تخفيض القيمة الإسمية للسند بإتباع طريقة حسابية واحدة تسرى على كافة المكتتبين فى سندات القرض ، أو عن طريق مراعاة مصلحة صغار المكتتبين ، بعدم تخفيض قيمة الاكتتابات التى تقل عن مبلغ معين ، وبذلك فإن التخفيض يتم بالنسبة للاكتتابات مرتفعة القيمة

أما القرض غير محدد القيمة فقد تدعو الدولة الأفراد إلى الاكتتاب فى مبلغ غير محدد المقدار ، على أن تقوم الدولة بتحديد تاريخ معين ينتهى الاكتتاب بنهايته . وبذلك فإن مقدار القرض يتحدد بحلول هذا التاريخ. وغالبا ما تلجأ الدولة إلى القرض غير محدد القيمة ، فى الحالات التى تحتاج فيها إلى الحصول على مبالغ كبيرة لتغطية أزمة أو كارثة معينة ، مثل أوقات الحروب أو الكوارث

٢) أنواع سندات القرض

قد تأخذ القروض العامة شكل سلفيات[١] أو تسهيلات مالية تقدمها البنوك الوطنية أو الأجنبية أو الهيئات الدولية للدولة كما قد تأخذ شكل سندات حكومية تصدرها الدولة وتصرحها في عملية الاكتتاب العام

وتأخذ هذه السندات أشكالا ثلاثة

أ- **السندات الإسمية** وهي تلك السندات التي يقيد اسم مالكها في سجل خاص للدين، يحفظ في إدارة القروض العامة بوزارة المالية وتسلم إليه شهادة باسمه تثبت حقه تجاه الدولة وتعد تلك الشهادات نفسها هي السندات الاسمية

ويترتب على ذلك، أن انتقال ملكيتها يتطلب تعديل البيانات الواردة في الشهادة والسجل، وإحلال اسم المالك الجديد محل اسم المالك القديم وبدون هذه الإجراءات فلا يعتد بنقل ملكيتها قبل الدولة باعتبارها المدين بقيمة السند.

ومما هو جدير بالذكر أن فوائد هذه السندات لا تدفع إلا للاسم الثابت فيها ، أو من ينوب عنه قانونا وهي بذلك تمثل حماية لمالكها ضد خطر الضياع أو السرقة.وإن كانت يعاب عليها بطء تداولها.

ب- **السندات لحاملها** : فهي تلك السندات التي لا يقيد اسم مالكها في سجل خاص ، بل القاعدة أن حائز السند مالكه

ويترتب على ذلك ، أن انتقال ملكيتها يتم بمجرد نقلها من شخص إلى آخر بالمناولة اليدوية، دون حاجة لإجراء أي قيد أو أي إجراء قانوني معين وعادة ما تلحق بهذه السندات قسائم أو كوبونات قابلة للانفصال عن السند الأصلي ، يعبر كل منها عن الفائدة المستحقة في تاريخ معين ،

---

(١)أنظر ،د. عبد الهادى النجار ، مرجع سابق ص ٢٩٢ وفى نفس المعنى ، د.زين العابدين ناصر ص ٣٦٩.

وتدفع الفوائد عن طريق تقديم القسيمة أو الكوبون المحدد فيه التاريخ المقرر لكل فائدة فى موعده، بغض النظر عن شخصية حامله أو حائزه ، باعتبار أن الحيازة فى المنقول سند الملكية

وتمتاز السندات لحاملها بسهولة تداولها دون أى إجراءات شكلية او قانونية

الا أنه يعاب عليها ، الخطر الذى قد يلحق بمالكها فى حالة الضياع السرقة

جـ- السندات المختلطة وتأخذ هذه السندات شكلا وسطا بين السندات الإسمية والسندات لحاملها فهى تقترب من السندات الاسمية فى ضرورة قيد اسم المكتتب فيها فى سجل خاص ، ولا تنتقل ملكيتها إلا بعد تغيير البيانات الواردة فى السجل .وتقترب من السندات لحاملها بالنسبة لتحصيل الفوائد ، فدفعها يتم لحاملها بعد تقديم الكوبونات ، بغض النظر عن شخصية هذا الحامل.

وهذا النوع يجمع بين مزايا وعيوب كل من السندات الإسمية ولحاملها السالف توضيحها

٣) اختيار طريقة الاكتتاب

يمكن للدولة أن تلجأ إلى عدة طرق فنية مختلفة فى سبيل الاكتتاب فى السندات الحكومية. ويمكن أن نحدد هذه الطرق على النحو التالى[١]

١) **الاكتتاب العام المباشر** : وتتمثل هذه الطريقة فى قيام الدولة بطرح سندات حكومية مباشرة إلى الجمهور للاكتتاب فيها ، مع تحديد ميعاد بداية الاكتتاب ونهايته، والشروط والمزايا التى تمنح للمكتتبين

---

(١) رفعت المحجوب ،مرجع سابق ، ص ٤٥٣ ، ص ٤٥٤
وفى نفس المعنى د . زين العابدين ناصر ، مرجع سابق ، ص ٣٧١ ، ٣٧٣

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفر على الدولة مبلغ العمولة التى يتقاضاها الوسطاء، كالبنوك مثلا ، كما أنها تضمن رقابة فعالة على عملية الإصدار ، ويترتب على ذلك منع استئثار كبار الرأسماليين بسندات القرض

ويشترط لنجاح هذه الطريقة، أن يتوفر لدى الجمهور الثقة الكافية فى مالية الدولة. ومع ذلك فإن لهذه الطريقة مخاطرها، أهمها مخاطر عدم تغطية القرض ، مما يضعف الثقة فى الدولة . ولذلك فعادة ما تفضل الدولة طريقة الاكتتاب عن طريق البنوك أو البيع فى البورصة

٢) **الاكتتاب عن طريق البنوك** : وفى هذه الحالة تلعب البنوك دور الوسيط فى تغطية القرض ، عن طريق قيام الدولة ببيع سنداتها إلى البنوك مقابل عمولة تحصل عليها، تتمثل فى الفرق بين المبلغ الاسمى للقرض والمبلغ الذى تدفعه للدولة عند شراء السندات وتقوم البنوك ببيعها إلى الأفراد الراغبين فى الاكتتاب ، على أن تحتفظ لديها بالسندات التى لم تتمكن من تصريفها فى السوق

وتلجأ الدولة فى بيع سندات القرض للبنوك،إلى طريق الممارسة أو المزايدة. فيتم بيع القرض لمن يرسو عليه المزاد أو للبنك الذى يقدم أفضل الشروط.

وتتميز هذه الطريقة ، أن الدولة تضمن تصريف جميع السندات ، وحصولها على حصيلة القرض على وجه السرعة وإن كان يعاب عليها حرمان الدولة من مبلغ هام يتمثل فى الفرق بين المبلغ الاسمى للقرض والمبلغ الذى تدفعه البنوك فعلا للدولة ثمنا للسندات المبيعة والذى يمثل فى حقيقة الأمر فائدة القرض.

٣) **البيع فى البورصة** : تلجأ الدولة إلى بيع السندات فى بورصة الأوراق المالية ، فى حالة إذا كان المبلغ المطلوب اقتراضه محدودا ، وكانت الدولة فى غير حاجة سريعة أو عاجلة إليه

وتواجه هذه هذه الطريقة مخاطر تتمثل فى حالة طــرح الســندات الحكومية فى البورصة دفعة واحدة، مما قد يؤدى إلى عدم وجود طلــب كاف لشراء هذه السندات وبالتالى إلى انخفاض ثمنها ، مما يضر بالمركز المالى للدولة. بالإضافة إلى أن انخفاض سعرها يعنى ارتفاع سعر الفائدة، وهو ما يشكل عبئاً ماليا إضافيا على الدولة ولذلك فإنه من الأفضــل أن يجرى طرح السندات فى البورصة بصورة تدريجية وعدم طرحها دفعــة واحدة

المبحث الثانى
انقضاء القرض العام

يتم انقضاء القرض العام برد قيمته إلى المكتتبين فيه. وتنطبق على القروض العامة قاعدة وجوب التخلص من الديون بالوفاء بها طالما كــان ذلك ممكنا.

وقد يتم تخفيف الدين العام إما بالوفاء به، أو بتخفيض سعر الفــائدة المقررة عليه. ويمكن إجمال طرق انقضاء الدين العام فى أربــع طــرق رئيسية: الوفاء ، التثبيت ، التبديل وأخيرا الاستهلاك

(١) **الوفاء** : يقصد بالوفاء رد قيمة القرض بأكمله إلى المكتتبين فيــه ولا يتصور انقضاء القرض بواسطة الوفاء بــه إلا بالنسـبة للقــروض المحددة المبلغ ، لكى تتمكن الدولة من تدبير سدادها من مواردها العادية ولذلك فمن غير المتصور الوفاء بالقروض الضخمة ، حيث يكــون مــن الصعب على الدولة سدادها دفعه واحدة ، بل يتم استهلاكها علـــى عــدة سنوات

(٢) **التثبيت** : ويقصد به قيام الدولة بتحويل القرض قصير الأجل ، عندما يحل أجله ، إلى قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل

ويتم التثبيت عن طريق إصدار قرض متوسط الأجل أو طويل الأجل بنفس مبلغ القرض القصير الأجل ، مع السماح لحملة سندات الأخير بالإكتتاب فى القرض الجديد عن طريق تقديم أذونات الخزانة التى يملكونها ، وعندئذ فإنه يتم تثبيت القرض قصير الأجل فى الحدود التى يقبل فيها أصحاب السندات الاكتتاب فى القرض الجديد

وإذا لم يرغب حاملو السندات قصيرة الأجل ، الاكتتاب فى القرض الجديد ، فإن الدولة تكون ملزمة برد قيمة القرض

وقد يكون التثبيت اختياريا أو إجباريا ويكون اختياريا عندما يكون لحاملى أذون الخزانة الاختيار ، بين الحصول على قيمة القرض وبين تحويلها إلى قروض متوسطة أو طويلة الأجل وعادة ما تقدم الدولة للمقرضين القدامى المزايا التى تعوضهم عن استرداد قيمة القرض، مثال ذلك أن ترفع سعر الفائدة عند إجراء التثبيت

ويكون التثبيت إجباريا إذا ألزمت الدولة حاملى أذون الخزانة على الاكتتاب بسنداتهم فى القرض الجديد متوسط أو طويل الأجل. ويكون ذلك، عادة ، فى حالة عدم قدرة الدولة على رد قيمة القرض عند حلول أجله.ويترتب على ذلك ضعف الثقة فى مالية الدولة مما يضر بائتمانها العام.ولذلك فلا تلجأ الدولة إلى التثبيت الإجبارى إلا فى حالات الضرورة القصوى.

(٣) **التبديل:**(*)يقصد بتحويل أو تبديل القرض العام إحلال قرض جديد بسعر فائدة منخفض محل قرض قديم بسعر فائدة مرتفع . وهذا التجديد فى الدين، يترتب عليه تخفيف عبء خدمة الدين على الخزانة العامة. ويتميز تبديل الدين بأنه يوفر الوقت والجهد والمال

---

* Conversion.

١) شروط التبديل[١]

١- أن تتوفر ثقة المقرضين فى الدولة ، فإذا لم تتوافر هذه الثقة فإنهم سيختارون رد القرض دون تجديده

٢- أن تكون الفائدة المقترحة للقرض مساوية على الأقل للفائدة الجارية فى السوق أو أعلى منها قليلا ، وإلا فإن المقرضين سيفضلون إقراضها للغير بسعر الفائدة الجارى فى السوق

٣- ألا تكون المدة المقترحة للقرض الجديد طويلة. وعادة ما تلجأ الدولة ضمانا لنجاح عملية التبديل إلى تقرير بعض المزايا ، ومنها إعفاء القرض الجديد من الضرائب أو منح مكافأة مالية لمن يقبل التبديل، أو تحديد مدة قصيرة لرد القرض إذا كان القرض الأصلى غير محدد المدة ، أو رفع سعر الفائدة عن السعر الجارى فى السوق ولو قليلا.

٢) صور التبديل

قد يكون التبديل إجباريا Conversion Obligatoire إذا قامت الدولة بتخفيض سعر الفائدة دون موافقة الدائنين وهذا التبديل يضر بالسمعة المالية للدولة ويضعف الثقة فيها

وقد يكون التبديل اختياريا Conversion Facultative بأن تعلن الدولة رغبتها فى تخفيض سعر الفائدة ، ويكون لحملى إذونات الخزانة حرية الاختيار أما أن يقبلوا تخفيض الفائدة وتبديل القرض ، أو أن يسترد قيمة القرض الأصلى

هذا ويأخذ التبديل أشكالا متعددة أهمها التبديل على التكافؤ ، التبديل مع دفع الفرق ، وأخيرا التبديل دون التكافؤ[٢].

---

(١) أنظر د عبد الهادى النجار ، مرجع سابق ص ٢٩٧

(٢)انظر فى ذلك تفصيلا ، د. عبد الهادى النجار، مرجع سابق ص٢٩٨: ص٢٩٩.

٤) استهلاك القرض العام :[*]

يقصد باستهلاك القرض العام رد قيمته بصورة تدريجية إلى المكتتبين فيه. ويترتب على ذلك إيقاف الفائدة المقررة عليه ، أى تخفيض العبء المالى على الخزانة العامة

ويعد الاستهلاك أكثر الطرق الفنية شيوعا لإنقضاء القروض العامة. وخاصة القروض متوسطة وطويلة الأجل. ويتم الاستهلاك بصورة تدريجية خلال فترة معينة ، حتى إذا انتهت هذه الفترة تكون الدولة قد أكملت سداد القرض

وقد يكون الاستهلاك إجباري بالنسبة للدولة أو اختياريا[١] بالنسبة لها :

١- ويكون الاستهلاك إجباريا بالنسبة للقروض المؤقتة التى تحدد لها الدولة ميعادا تلتزم فيه بسدادها ويتم الاستهلاك التدريجى فى هذه الحالة بعدة صور منها الاستهلاك العام على أقساط سنوية محددة ، وفى هذه الحالة تدفع الدولة سنويا لحاملى السندات جميعهم قسطا يتضمن الفائدة السنوية ، وجزءا من أصل القرض وقد يتم الاستهلاك بالقرعة ، ويتم ذلك عن طريق إخراج بعض السندات سنويا بطريق القرعة على أن تسدد لحامليها قيمتها الاسمية بالكامل.

٢- ويكون الاستهلاك إختياريا ، عندما يكون للدولة الحق فى أن تقوم بسداد القرض فى الوقت الذى تراه ملائماً . ويطبق ذلك عادة بالنسبة للقروض المؤبدة ، إذ لا تكون الدولة ملزمة برد القرض فى أجل معين، بل يكون لها وبإرادتها المنفردة ، أن تحدد أجل هذا الرد . كما يتوافر لها هذا الحق بصورة جزئية فى حالة القروض ذات الأجلين فقد تلتزم الدولة ، بالنسبة للقروض طويلة الأجل ، برد القرض فى أجل معين،

---

*Amortissement.

(١)أنظر لمزيد من التفصيل د. رفعت المحجوب،مرجع سابق ص٤٧٠: ص ٤٧٢.

ولكنها تحتفظ لنفسها بحق الرد فى تاريخ سابق عليه وتعد هذه الطريقة وسطاً بين الاستهلاك الاجبارى المحدد الأجل والاستهلاك الاختيارى غير محدد الأجل

ويكون للدولة ، عادة، الحق فى استهلاك سنداتها فى الوقت الذى تريده قبل حلول هذا الأجل ، وذلك عن طريق شرائها للسندات فى بورصة الأوراق المالية . وقد تضمن هذه الطريقة للدولة أن تقوم بعملية السداد بأقل من القيمة الاسمية

وهنا يكون من المفيد أن تنتهز الدولة فرصة انخفاض قيمة السندات الجارية ، فتدخل مشترية فى البورصة ، كما يكون من المفيد أيضاً أن تشترى الدولة السندات على فترات لا دفعة واحدة ، حتى لا تؤدى إلى ارتفاع أثمانها ، مما يشكل عبئاً مالياً على ميزانيتها

الفصل الثالث

الآثار الاقتصادية للقروض العامة

للقروض العامة آثاراً واسعة ومتباينة على النشاط الاقتصادى والتوازن الاقتصادى فى مجموعه. فتعد أداة من أدوات المالية العامة، تغيرت النظرة إليها مع تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى المتدخلة إلى المنتجة، فلم تعد مصدراً استثنائياً من مصادر الإيرادات العامة. فأصبحت الدولة تستعين بها لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية. وإن كان ما زال يتعين اللجوء إليها فى أضيق نطاق ممكن وفى حدود ما يمكن أن تحدثه من آثار مواتية على الاقتصاد القومى.

وواقع الأمر ، أن آثار القروض العامة تتداخل مع آثار الضرائب العامة، نظراً لكون الأولى تعد ضرائب مؤجلة، كما رأينا، حيث تقوم الدولة بالاقتراض فى مرحلة أولى لعدم توافر الظروف المناسبة لفرض المزيد من الضرائب، ثم تأتى وفى مرحلة ثانية، وخاصة عند استهلاك القرض العام، وتفرض ضرائب جديدة يستخدم عائدها فى تسديد أصل القرض وفوائده.

وتمتد آثار القروض العامة إلى المتغيرات الرئيسية فى الاقتصاد القومى. فتؤثر على مستوى الإنفاق العام ومن ثم فهى تساهم فى التوسع فى الإنفاق العام والاستثمار العام على حساب الإنفاق والاستثمار الخاص، مما يؤثر بالتالى على مستوى الدخل القومى.

كما أنها تؤثر فى الكمية النقدية المتداولة، وفى الميل للاستهلاك والادخار. أضف إلى ذلك أنها تؤثر بصورة كبيرة على توزيع العبء المالى بين الأجيال المختلفة.

واستناداً إلى ما تقدم يمكن تلخيص آثار القروض العامة على النحو التالى:

(١)أثر القروض على الاستهلاك والادخار:

تؤثر القروض العامة على الاستهلاك والادخار من خلال ما تـؤدى إليه من إعادة توزيع الدخل القومى. وعادة ما يتم هذا التوزيـــع لصـــالح الميل للإدخار على حساب الاستهلاك. فالقروض تمنح العديد من المزايـــا والضمانات والتسهيلات لصغار المدخرين، من أجـــل تشـــجيعهم علـــى الادخار والاكتتاب فى سندات القروض العامة. ومن وجهة نظر صغـــار المدخرين، يكون توظيف مدخراتهم فى السندات الحكومية أكثر ســـهولة وأمناً وأقل خطراً من توظيفها فى السندات الخاصة مما يؤدى إلى رفـــع الميل للادخار وانخفاض الميل للاستهلاك. وبمعنى آخر، فإن الأفراد عادة ما يفضلون الاكتتاب فى سندات القروض العامة من مدخراتـــهم المعـــدة للاستثمار، على أساس كم المزايا والضمانات التى تغريهم على زيـــادة الادخار، على حساب الاستهلاك.

ومما هو جدير بالذكر، أن انخفاض الاستهلاك فى فترة الانكمـــاش يكون ذا آثار خطيرة على الاقتصاد القومى. إذ يؤدى إلى مزيد من الكساد وعدم قدرة الاقتصاد على الخروج من هذه الأزمة. أما فى حالة التضخـــم فإن انخفاض الميل للاستهلاك يترتب عليه حدوث نـــوع مـــن التـــوازن والاستقرار الاقتصادى بمرور الزمن.

ويفرق البعض، فى هـــذا الصـــدد، بيـــن القـــروض الادخاريـــة والتضخمية. فالقروض الادخارية من شـــأنها زيـــادة الادخـــار وتقليـــل الاستهلاك، لأنها تؤدى إلى سحب قوة شرائية من قطاع الأعمـــال غـــير المصرفى والقطاع العائلى. أما القروض التضخمية-فبالرغم من كونـــها نوعاً من الادخار الاجبارى الذى تهدف منه الدولة إلى امتصاص القـــوة الشرائية الزائدة عن حاجة السوق وعودة الاستقرار والتوازن الاقتصادى- إلا أنها قد تؤدى إلى إضعاف الميل للادخار فى الزمن الطويل وتخفيـــض قيمة النقود مما يترتب عليه زيادة فى الاستهلاك العام والخاص.

(٢)أثر القروض على الاستثمار:

يترتب على عقد القروض، وما يستتبعه من دفع فوائد منتظمة وأصل الدين إلى المقرضين، انخفاض الأرباح المتوقعة، ومن ثم انخفاض الكفاية الحدية لرأس المال، وبالتالى انخفاض الميل للاستثمار. أضف إلى ذلك أن التوسع فى القروض العامة يجعل الدولة ترفع من سعر الفائدة كوسيلة جذب للأفراد للاكتتاب فى سندات القروض العامة. وارتفاع سعر الفائدة يؤثر بالسلب فى الميل للاستثمار الخاص. فالأفراد المكتتبون فى القروض العامة يسحبون أموالهم من الاستثمارات الخاصة. مما يمثل ضررا بالغا بالاستثمارات الخاصة.

أضف إلى ذلك أن القروض يكون لها تأثير كبير على التوازن الاقتصادى، وخاصة فيما يتعلق بإنفاق حصيلة هذه القروض فى مجالات التنمية المختلفة. وهل هى نفقات استهلاكية،كانت أم نفقات استثمارية حيث تسهم فى تكوين رأس المال القومى ورفع المقدرة الإنتاجية القومية.

(٣)أثر القروض على زيادة كمية النقود:

تقترن القروض التى تقدمها البنوك إلى الدولة بزيادة كمية النقود المطروحة فى التداول. ويترتب على ذلك، أنه فى حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل فإنها تحدث آثارا تضخمية بالغة الخطورة. ويشكل هذا النوع من القروض نسبة كبيرة من مجموع القروض العامة. فكتتاب البنوك فى[1]القروض العامة يتم عادة عن طريق خلق كمية جديدة من النقود، يتم ذلك على النحو التالى:

(أ) حينما يقوم البنك التجارى بالاكتتاب فى القروض العامة فإنه يفعل ذلك عن طريق إصدار نقود جديدة.

(ب) تؤدى إعادة خصم أذون الخزانة لدى البنك المركزى إلى

---

(١) أنظر،د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق، ص ٤٧٩-٤٨٠.

زيادة الكمية النقدية.

(ج)عادة ما تقوم البنوك التجارية التى تكتتب فى السندات الحكومية بخلق ودائع ائتمانية جديدة مقابل ما يدخل محفظتها المالية من هذه السندات. ومعنى ذلك أن السندات الحكومية، وخاصة أذون الخزانة، تدخل فى حسابات نسبة السيولة المصرفية التى تحدد حجم الودائع، وتؤدى بالتالى إلى زيادة الودائع الائتمانية.

(د)قد يحدث أن تترك الدولة المبالغ التى اقترضتها من البنوك التجارية لدى هذه البنوك على سبيل الوديعة، على أن تقوم باستخدامها فى الوفاء بالتزاماتها. وفى هذه الحالة يكون النظام المصرفى ككل قد اكتتب فى القروض العامة بنقود كتابية إضافية.

ومما سبق، يتضح لنا أن زيادة الكمية النقدية على النحو السالف ذكره، مع فرض بقاء الأشياء الأخرى على حالها، قد تحول دون ما تؤدى إليه القروض العامة عادة من ارتفاع الفوائد على القروض الخاصة، وهو ما يضر بالاستثمار الخاص.

(٤)أثر القروض فى توزيع العبء المالى العام:

يوزع القرض العبء المالى له بين المقرضين والمكلفين بالضرائب. كما أنه يرتب نوعين من الأعباء: عبء على الخزانة العامة للدولة اى التزامات الخزانة تجاه المقرضين وتتمثل فى دفع فوائد القرض، ورد أصله والامتيازات التى تقدمها الدولة للمكتتبين فى القرض العام ويسمى هذا العبء "**بالعبء المالى للقرض**". أما النوع الثانى فهو عبء على الاقتصاد القومى، اى مدى ثقل القرض على الحياة الاقتصادية بكل جوانبها منذ لحظة الإصدار حتى السداد. ويعرف هذا العبء "**بالعبء الاقتصادى للقرض**"، **فالقرض هنا لا يلقى فقط عبئا اقتصاديا على الاقتصاد القومى، بل يوزعه على الفئات المختلفة والأجيال المختلفة، مما يؤثر على الإنتاجية القومية والرفاهية الاقتصادية(اى على مدى ما يحققه**

الدخل القومى من منفعة جماعية) فالعبء الاقتصادى للقروض يرتبط أساساً بالأفراد الذين يتحملون هذا العبء، ولا يمثل القرض عبئاً اقتصادياً إلا إذا كانت أضراره تفوق منافعه.

والسؤال الذى يطرح نفسه ، فى هذا الصدد، هل يمثل القرض عبئاً عاماً حقيقياً على الجيل الذى اكتتب فيه أم يمتد هذا العبء إلى الأجيال المستقبلة؟؟.

للإجابة على هذا التساؤل يجب علينا أولاً أن نحدد ما يلى:

١-إن القرض، فى مرحلة أولى، يؤدى إلى الحد من الالتجاء إلى الضرائب، وذلك يعنى تخفيف العبء عن المكلفين الحاليين، وخاصة أصحاب الدخول المحدودة. ومن ثم تتحسن أحوالهم المالية وتزيد مدخراتهم ويزيد ميلهم إلى الاستثمار.

٢-فى مرحلة ثانية، تقوم الدولة بدفع الأفراد إلى الاكتتاب فى القرض العام، عن طريق اقتطاع جزء من مدخراتهم وتحويلها إلى الدولة. وهو ما يعنى حرمان المقرضين من مدخراتهم، أى جزء من الوسائل النقدية التى يستخدمونها فى شراء السلع والخدمات، التى يستخدمونها فى الإشباع. ويمثل ذلك تضحية مؤقتة، هى مدة القرض، مقابل ما يحصلون عليه من فوائد القرض وأصله والمميزات الأخرى.

٣-وفى مرحلة ثالثة، تضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع أسعار الضرائب القائمة، لكى تتمكن من دفع فوائد القروض والمزايا الممنوحة للمكتتبين فيه بالإضافة إلى أصل القرض. مما يعنى إلقاء أعباء ضريبية جديدة على المكلفين فى المستقبل. وهذا ما دفع الفقه المالى التقليدى إلى تسمية القروض" بالضرائب المؤجلة".

ونخلص من ذلك ، إلى أن القرض العام يعيد توزيع العبء المالى، بداية، بين المكلفين والمقرضين، بالنسبة للجيل الحالى للاكتتاب. فيخفف العبء عن المكلفين ويزيد العبء على المقرضين بمقدار حرمانهم من

بعض مدخراتهم. أى أن العبء العام يتحمله الجيل الحاضر وهو عبء اقتصادى. ثم فى مرحلة ثانية ينتقل العبء المالى من المكلفين الحاليين إلى المكلفين في الأجيال القادمة عن طريق فرض ضرائب جديدة، وهى ظاهرة نقل العبء المالى بين الأجيال.

هذا وقد اختلف الفقه المالى بشأن تحديد من يتحمل العبء الاقتصادى للقروض العامة: فيرى أصحاب النظرية التقليدية أن القروض، باعتباره تضحية مؤقتة من جانب المقرضين لبعض مدخراتهم مقابل ما يحصلون عليه من فوائد ومزايا أخرى ولا يلقى العبء على الجيل الحاضر، إنما يمتد أثره إلى الأجيال القادمة. فالمكلفين وحدهم هم الذين يتحملون فى النهاية هذا العبء. ولذا فإنهم يعتبرون القرض "سحب الإيرادات العامة المستقبلة"

ويخلص التقليديون إلى أن القرض يعفى الجيل الحاضر للاكتتاب من عبء النفقات العامة التى يقوم بها، ويلقى فى ذات الوقت هذا العبء على الأجيال القادمة. وقد بنى الفكر التقليدى نظريته على أساس أن القرض مورد غير عادى لا يتم اللجوء إليه إلا لتغطية نفقات غير عادية.

أما أصحاب النظرية الحديثة، فيرون أن القرض يمثل عبء فقط على الجيل الحاضر دون أن يمتد إلى الأجيال القادمة.

وواقع الأمر أن كل من النظرية التقليدية والحديثة قد حصرت العبء المالى فى جيل محدد. فنجد النظرية التقليدية تنفى التضحية التى يتحملها المقرضون بحرمانهم من بعض مدخراتهم وامتناعهم عن الاستهلاك فتصبح الأجيال المستقبلة وحدها هى المحتملة بهذا العبء.

بينما يرى أنصار النظرية الحديثة أن عبء القرض يتحمله فقط المقرضون دون الأجيال المقبلة، غافلين أن أصل القرض وفوائد ومزاياه يتحمله الأجيال القادمة الممثلة فى المكلفين بدفع الضرائب.

وخلاصة القول أن العبء المالى للقرض يتحمله الجيل الحالى المتمثل فى المقرضين وتضحياتهم، والأجيال المستقبلة المتمثلة فى المكلفين بدفع الضرائب المفروضة عليهم.

وأخيراً ينبغى أن نوضح أن توزيع العبء العام بين الأجيال المتلاحقة، الجيل الحالى والأجيال القادمة، يتوقف على طبيعة النفقات العامة التى تخصص القروض لتغطيتها، اى على الغرض من هذه النفقات ويمكن أن نلخصها فى عدة أمور(١).

(١)أن القروض التى تستخدم فى تغطية النفقات الاستهلاكية أو فى توزيع نفقات تحويلية، تنتهى إلى استهلاك ولا تحمل الجيل الحاضر تضحية ما، أنه لا يحرم من الإشباع وبالتالى فهى لا تشكل بالنسبة له عبئاً عاماً حقيقياً وإنما العبء يكون على الأجيال المستقبلة.

(٢) أن القروض التى تستخدم فى تغطية نفقات استثمارية تعطى دخلاً يكفي لدفع فوائد القرض ولسداد أصله، لا تحمل الجيل القادم عبئاً عاماً لأنها لا تستلزم زيادة الأعباء المالية عليه. مع ملاحظة أنها تحمل الجيل الحالى عبئاً حقيقياً.

(٣)أن القروض التى تستخدم فى تغطية نفقات استثمارية ترفع من الإنتاجية القومية ومن الدخل القومى لا تكون ذات عبء عام كبير على الجيل القادم الذى سيستفيد من آثارها. إلا أنها تمثل عبئاً عاماً على الجيل الحالى ما دمنا لا نضمن أن الأعباء الضريبية اللازمة لخدمتها لا تؤدى إلى سوء توزيع الدخل القومى.

---

(١) أنظر، د. رفعت المحجوب ، مرجع سابق ، ص ٤٨٠- ٤٩٥

وفى نفس المعنى، د. محمود عبد الفضيل، مرجع سابق، ص ١١٥-١١٦.

الباب الخامس

الإصدار النقدى الجديد

قد تضطر الدولة فى بعض الأحيان، لمواجهة نفقاتها المتزايدة وعجز الميزانية، إلى اللجوء لطريقة الإصدار النقدى، وذلك حينما لا تستطيع أن تواجه الزيادة فى نفقاتها استناداً إلى مصادر الإيرادات العادية، الرسوم والضرائب، أو مصادر الإيرادات الائتمانية، القروض. فتقوم الدولة بإصدار كمية جديدة من النقود وطرحها فى التداول. ويعرف ذلك بالتضخم المالى، أو التمويل عن طريق التضخم

ويؤدى الإصدار النقدى الجديد إلى انخفاض قيمة النقود مما يشكل عبئاً إضافياً على دخول وثروات الأفراد.

ويقصد بالتضخم زيادة وسائل الدفع ومن ثم زيادة الطلب الكلى على سلع الاستهلاك،وبصورة لا يستجيب لها العرض الكلى لهذه السلع مما يؤدى إلى ارتفاع الأثمان وانخفاض قيمة النقود.

فالتضخم، بالمعنى الاقتصادى، يعنى أن زيادة كمية النقود المطروحة للتداول تدفع الأفراد إلى زيادة الطلب على السلع، وخاصة الاستهلاكية، دون وجود إنتاج كاف لتغطية هذه الزيادة، وبالتالى يقل العرض وترتفع أثمان السلع، ومن ثم تصبح تلك النقود غير قادرة على شراء ما يلزم أصحابها لسد احتياجاتهم. وهو ما يعرف اقتصادياً بانخفاض وتدهور قيمة النقود.

ويختلف رد فعل التضخم بحسب ما إذا كانت الدولة متقدمة أو نامية. ففى الدول المتقدمة عندما يصل الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، اى عدم وجود أى قوة إنتاجية معطلة ، فلا يمكن للجهاز الإنتاجى أن يتابع الزيادة فى الطلب الكلى على سلع الاستهلاك، مما يؤدى إلى حدوث التضخم.

أما فى الدولة النامية ، وبالرغم من عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، فإن جهازها الإنتاجى لا يتمتع بأى مرونة مما يحول دون زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة فى الطلب الكلى على سلع الاستهلاك، اى إلى حدوث التضخم.

وهناك مبرران(١) للالتجاء إلى وسيلة الإصدار النقدى الجديد **الأول:** أنه يعتبر حافزا على الاستثمار. ذلك أن الإصدار الجديد يؤدى إلى ضعف القوة الشرائية للنقود وبالتالى ارتفاع الأثمان، مما يؤدى إلى زيادة الأرباح والتوسع فى الاستثمار القائم وظهور فرص جديدة للاستثمار. كما إنه يؤدى إلى توزيع الدخول لصالح أصحاب الدخول المرتفعة علىحساب أصحاب الدخول المحدودة، مما يعنى زيادة الادخار على حساب الاستهلاك. ويعد هذا المبرر غير فعال، بل قد يكون خطرا. فالواقع أن الذى يعوق الاستثمار هو عدم وجود طلب كاف، وعدم التنسيق بين الصناعات القائمة بالفعل. ولا يؤثر الإصدار النقدى(التضخم) على هذين العاملين. أضف إلى ذلك، أنه ليس صحيحا أن إعادة توزيع الدخول يتم لصالح الدخول المرتفعة مما يترتب عليه زيادة الادخار. ففى فترات التضخم لا يتوقف الادخار على الدخل فحسب، بل يؤدى المناخ التضخمى إلى نقص حجم المدخرات. فالزيادة فى الدخول المرتفعة لا تؤدى إلى زيادة المدخرات، ولكن إلى زيادة استهلاك السلع الكمالية المستوردة. مما يترتب عليه زيادة فى اختلال ميزان المدفوعات، حيث أن زيادة استهلاك السلع الكمالية لا يحقق اى حافز للتنمية الاقتصادية.

الثانى:إن الإصدار النقدى يعتبر وسيلة ضرورة لتمويل الاستثمار العام والحصول على الوسائل اللازمة لبرامج التنمية. ففعاليته تكمن فيما يسمح به من تحويل للموارد لتحقيق أهداف التنمية. ففى هذه الحالة يؤدى الإصدار النقدى إلى تكوين إدخار إجبارى لتمويل مشروعات إنتاجية لها

---

(١) أنظر، د. باهر عتلم، مرجع ذلك ص ٣٠٨-٣١٠.

أثر هذه على معدلات التنمية الاقتصادية. فالتضخم يسمح للدولة بالحصول على موارد عينية وتخصيصها للاستخدامات الأكثر فائدة للتنمية الاقتصادية. إلا أن هذا الأثر لا يمكن أن يكون دائماً ، فهو يرتبط بمدى قبول أو تحمل الطبقات الاجتماعية التى تعتبر ضحية للتضخم نتيجة انخفاض نصيبها من الناتج القومى، اى أنه ينتج أثره فى الفترة التى لا تشعر فيها هذه الفئات بعبء التضخم عليها. أما إذا انتبهت لهذا الأثر وطالبت برفع دخولها لمواجهة الزيادة فى تكاليف المعيشة، فإن الإصدار الجديد يفقد أثره هذا. ومن الوسائل المتبعة فى هذا الصدد، للمحافظة على أثر الإصدار النقدى، وسائل الرقابة المتعددة التى تفرض على الأثمان وعلى الأجور وعلى تخصيص الموارد. ولهذا يجب أن تؤخذ هذه النتائج فى الاعتبار عند اللجوء إلى الإصدار النقدى لتمويل التنمية. وإن كان اللجوء إلى هذا الأثر يكون فى أضيق الحدود أيضاً.

ونخلص مما تقدم إلى مدى خطورة العبء الاقتصادى الذى يترتب علي الإصدار النقدى الجديد، وعدم عدالته فى توزيع العبء بين مختلف الفئات الاجتماعية. وتكمن خطورة هذه الوسيلة فى سهولة الالتجاء إليها فى حالة عجز الدولة عن اللجوء إلى طرق التمويل الأخرى، مما يؤدى إلى اختلال التوازن الاقتصادى والنقدى. ومثال ذلك،ما حدث فى فرنسا[١]عندما قامت حكومة الثورة فيما بين ١٧٨٩و ١٧٩٥ بإصدار كميات نقدية كبيرة مما أدى إلى انخفاض قيمة النقود فى سنة ١٧٩٦ إلى نصف ما كانت عليه من قبل ذلك.

وقد ثار الخلاف فى الفقه المالى بشأن استخدام وسيلة الإصدار النقدى: فالفكر التقليدى يرى أنه فى حالة وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، اى عدم مرونة الجهاز الإنتاجى، فإنه يكون من غير الملائم الالتجاء إلى الإصدار الجديد، اى إلى التضخم كوسيلة لتمويل

---

(١) د. رفعت المحجوب، مرجع سابق، ص ٥١٢.

أعباء النفقات العامة للدولة، لتفادى الآثار التضخمية الضارة التى تحدث لهذا الاقتصاد.

أما الفكر الكينزى، الذى يهدف إلى معالجة البطالة والكساد ، فهو يرى إمكانية الالتجاء إلى الإصدار النقدى لتغطية عجز الميزانية، فى حالة عدم وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، اى أن الجهاز الإنتاجى يكون أكثر مرونة .ولكن يكون من الضرورى عند وصول الاقتصاد إلى مرحلة التشغيل الكامل، التوقف عن الإصدار النقدى على الفور حتى لا يؤدى إلى تضخم جديد وهكذا.

واستناداً إلى ذلك، يصبح الالتجاء إلى الإصدار النقدى أمراً غير مناسب لتمويل عجز الميزانية فى الدول النامية لعدم مرونة جهازها الإنتاجى، مما قد يؤدى إلى حدوث التضخم بآثاره السيئة. وهى آثار تؤدى إلى الإضرار بالتنمية الاقتصادية، وخاصة عن طريق رفع تكاليف التنمية، وإحداث عجز فى ميزان المدفوعات.

فاللجوء إلى طريقة الإصدار النقدى(التضخم المالى) يجب أن يتم فى أضيق نطاق ممكن وبحذر شديد لتلافى الآثار السيئة التى تنتج عنها.

القسم الثالث

الميزانية

La Budget –Budget

مقدمة

تعريف الميزانية

تهدف الموازنة العامة للدولة إلى تقدير النفقات الضرورية ، لإشباع الحاجات العامة، والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة هى فى العادة مدة سنة

فالميزانية هى، إذن ، نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة تخضع لإجازة من السلطة المختصة . ومن هذا التعريف. يتضح أن الميزانية تتضمن عنصرين أساسيين: الأول التوقع، والثانى: الإقرار أو الإجازة

العنصر الأول الميزانية نظرة توقعية مستقبلية

تعتبر الميزانية سجلاً لما تتوقع السلطة التنفيذية أن تنفقه وأن تحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة بسنة واحدة .وتعكس الميزانية، بما تتضمنه من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة فى الفترة المستقبلية على الصعد السياسية والاقتصادية والاجتماعية . فإذا ما قررت الحكومة مثلاً زيادة الاعتمادات المخصصة للدفاع فى الميزانية، فإن ذلك يعكس سياسة حكومية إزاء ما قد تتعرض له الدولة من تهديدات خارجية. وإذا ما تقلصت النفقات التى ترصدها الحكومة فى الميزانية لصالح المشروعات القومية التى تقوم بها، فإن ذلك يعكس سياسة اقتصادية معينة تنتوى الحكومة إتباعها فى الفترة المستقبلة، وهى الانسحاب تدريجياً من النشاط الاقتصادى وتركه لمجال المبادرات الخاصة (سياسة الخصخصة) وزيادة الاعتمادات الخاصة

بالتكافل الاجتماعى فى الميزانية ، يعنى اتجاه الحكومة إلى إعادة توزيع الدخل القومى لصالح الطبقات محدودة الدخل وهكذا...

الميزانية والحساب الختامى:

والميزانية، باعتبارها نظرة توقيعية لفترة مستقبلة ، تختلف بذلك عن الحساب الختامى للموازنة Compte finale. فبينما تحتوى الميزانية على تقديرات للنفقات والإيرادات تتعلق بفترة مقبلة قد تتحقق أو لا تتحقق. فإن الحساب الختامى للموازنة عبارة عن بيان للنفقات والإيرادات التى أنفقت وحصلت فعلاً عن فترة سابقة وبعبارة موجزة، إذا كانت الميزانية نظرة توقعية إلى فترة قادمة فإن الحساب الختامى للموازنة هو نظرة تسجيلية عن مدة مضية

العنصر الثانى: الميزانية تتطلب الإقرار أو الإجازة من السلطة المختصة:

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية ، أى بالموافقة على نظرة الحكومة التوقعية للنفقات والإيرادات عن عام مقبل. فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم إجازتها من قبل السلطة التشريعية، وفى حدود هذه الإجازة. وحق السلطة التشريعية فى إجازة الميزانية مر بتطور طويل حتى أصبح من المبادئ الدستورية المستقرة فى النظم السياسية المعاصرة.

ويعد هذا الحق من أقوى الحقوق التى تتمتع بها السلطة التشريعية ، إذ بواسطته تستطيع هذه الأخيرة مراقبة أعمال الحكومة فى جميع المجالات. بل وتستطيع السلطة التشريعية، فى الدول الديمقراطية، إسقاط الحكومات عن طريق رفض الموافقة على الميزانيات المقدمة منها، مما يؤدى فى نهاية المطاف إلى إجبار هذه الأخيرة على الاستقالة ، أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها.

وجدير بالذكر، ان الذى يخضع لإجازة أو إقرار السلطة التشريعية، بالمعنى الفنى للكلمة، هو تقديرات أو نظرة الحكومة التوقعية للنفقات العامة وحدها دون تقديراتها التوقعية للإيرادات العامة. ذلك أن إجازة السلطة التشريعية للنفقات يعطى الحكومة الخيار فى أن تقوم بها أو لا تقوم

أما إجازة أو موافقة هذه السلطة على تقديرات الإيرادات فلا يتضمن أو لا يترك أى خيار أمام الحكومة فى تحصيلها من عدمه إذ أنها واجبة التحصيل طبقاً لنصوص القوانين التى تقررها. كقوانين الضرائب مثلاً

وقد تحاول الحكومة أن تضمن الميزانية أوجه جديدة للإيرادات، كضرائب جديدة مثلاً، بحيث تعتبر إجازة السلطة التشريعية للميزانية موافقة صادرة منها فى نفس الوقت على فرض هذه الضرائب الجديدة. وهذا ما يعرف فى الواقع العملى بملحقات الميزانية Adjonctions Budgetaires. وتسلك الحكومة هذا الطريق بقصد تسهيل الحصول على موافقة السلطة التشريعية على فرض الضرائب. ولكن ملحقات الميزانية، وإن كانت تفيد الحكومة فى الحصول على موافقة سهلة على فرض ضرائب جديدة، لا تتفق مع ما يجب من إتاحة الوقت الكافى لمناقشة مبدأ فرض الضريبة وأسبابه ونتائجه. هذا فضلاً عن أن تشريعات الضرائب، بما لها من خطورة وأهمية وديمومة، لابد وأن تصدر فى شكل قوانين مستقلة يسهل الرجوع إليها، وليس فى شكل ملحق بإحدى الميزانيات التى تتسم بطابع التأقيت كقاعدة عامة

الميزانية العامة والميزانية الخاصة:

وعنصر الإجازة هو الذى يفرق الميزانية العامة، أى ميزانية الدولة، عن الميزانية الخاصة ، أى ميزانية المشروع الخاص. فبينما يتحد الاثنان فى أن كليهما يعد نظرة توقعية للمبالغ المنتظر إنفاقها والمنتظر تحصيلها خلال فترة زمنية مقبلة، تتحدد فى الغالب بعام واحد، فإنهما

يفترقان من حيث إن الأولى نظرة توقعية عامة ، بينما الثانية نظرة توقعية خاصة. هذا فضلاً عن أن الميزانية العامة تتضمن عنصر إجازة السلطة التشريعية ، على النحو الذى رأيناه، بينما لا تتطلب الميزانية الخاصة مثل هذه الإجازة

الميزانية والمحاسبة القومية(الميزانية القومية والحسابات القومية):

واجتماع العنصرين ، سالفا الذكر، أى التوقع والإجازة، هو الذى يفرق بين ميزانية الدولة والميزانية القومية Le Budget nationale تهتم الدول المتقدمة فى الوقت الحاضر بإعداد ما يسمى بالميزانية القومية أو الاقتصادية Budget national ou economique. وهى عبارة عن التقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادى فى مجموعه، أى فى القطاعين العام والخاص وفى علاقاته الداخلية والخارجية خلال فترة مقبلة. وذلك من خلال التوقعات الخاصة بحجم الدخل القومى فى هذه الفترة، وتكوينه، وتداوله. بمعنى آخر، إذا كانت ميزانية الدولة تعكس مختلف أوجه نشاط الدولة وحدها كشخص اعتبارى عن فترة مقبلة، فإن الميزانية القومية تعكس مختلف هذه الأوجه فى الأمة[1] كلها، بما فيها الدولة، عن نفس هذه الفترة. وتتميز الميزانية القومية عن ميزانية الدولة بأنها توقع فحسب، أما ميزانية الدولة فهى توقع وإجازة فى نفس الوقت.

وعلى ذلك لا يمكن أن تحل الميزانية القومية محل ميزانية الدولة، شأنها فى ذلك شأن ميزانية الدولة التى لا يمكن أن تحل محل ميزانية أى مشروع خاص. فدور الميزانية القومية يقتصر، إذن، على كونه مجموعة البيانات الأساسية التى يمكن على هديها إعداد ميزانية الدولة. فهى الموجه للحكومة عند إعدادها لسياستها الاقتصادية، بصفة عامة، وميزانية الدولة بصفة خاصة. إذ يجب أن تأخذ البيانات المشار إليها فى الاعتبار حتى

---

(١) سنطلق لفظ الأمة للدلالة على إجمالى أنشطة الدولة والقطاع العام والقطاع الخاص.

تكون لدى الحكومة فكرة صحيحة وواضحة عن النشاط الاقتصادى القومى فى مجموعه، ومدى التأثير الذى يمكن لهذا القرار أو ذاك، من القرارات التى تتخذها الحكومة، أن يعكسه على النشاط الاقتصادى.

ويرتبط بالميزانية القومية ما يسمى بالحسابات القومية أو حسابات الدخل القومى Les comptes de la nation. فصله الحساب القومى بالميزانية القومية تشبه تماماً صلة الحساب الختامى بميزانية الدولة. بمعنى ـ الحساب القومى عبارة عن سجل لكافة أوجه النشاط الاقتصادى للأمة عن فترة ماضية ، وذلك من خلال العمليات التى تمت فعلا والخاصة بحجم الدخل القومى فى هذه الفترة وتكوينه وتداوله وتوزيعه. أما الميزانية القومية فهى ، وعلى ما سلف البيان، نظرة توقعية عن مدة مستقبلة للتقديرات الكمية المتوقعة للنشاط الاقتصادى فى مجموعه. وطبقاً للنظام الدولى للحسابات القومية الذى قررته الأمم المتحدة، فإن هذه الحسابات تشتمل على **مجموعات** أربع من الحسابات هى المجموعة الأولى: **حساب المشروعات**، ويشمل العمليات التى أجريت بواسطة المشروعات والتنظيمات المنتجة لسلع وخدمات مخصصة للبيع بأثمان تتناسب مع نفقة إنتاجها بالإضافة إلى حساب المشروعات العامة والمرافق العامة الصناعية والتجارية وتمثل هذه المجموعة حساب عمليات الإنتاج

المجموعة الثانية:**حسابات الأفراد**، وتتضمن عمليات الأفراد والهيئات الخاصة التى لا تستهدف تحقيق الربح كالجمعيات والنوادى الرياضية والثقافية والاتحادات والتنظيمات القومية غير الحكومية ، وتمثل هذه المجموعة حساب "عمليات الاستهلاك".المجموعة الثالثة **حساب القطاع العام**، ويشمل حسابات الدولة باعتبارها شخصاً اعتبارياً والهيئات العامة والمرافق العامة المستقلة غير الصناعية والتجارية والمجموعة الرابعة: **حساب الخارج** ، ويشمل عمليات الاستيراد والتصدير والاستثمارات الأجنبية والتمويلات الدولية. وتأخذ كل مجموعة من هذه

الحسابات صورة جدول ينقسم إلى جانبين، يخصص أحدهما للنفقات وتندرج فيه عمليات الشراء التى يقوم بها المشروع والضرائب والاشتراكات والمرتبات التى يدفعها، والاستثمارات التى يقيمها والادخار الذى يقرره وغير ذلك من أوجه النفقات. أما الجانب الآخر فيرصد للإيرادات ويشتمل على عمليات البيع التى يقوم بها والمرتبات والإيرادات الأخرى التى يحصل عليها وغير ذلك من أوجه الإيرادات المختلفة.

وتأخذ الدول، بصفة عامة، بهذا التنظيم الدولى للحسابات القومية مع إدخال بعض التعديلات الطفيفة عليه بما يتناسب مع الظروف الخاصة بكل اقتصاد وطنى على حدة.

ومما تقدم جميعه، يتضح بجلاء مدى أهمية العلاقة بين الميزانية القومية والحساب القومى والميزانية العامة للدولة. فالحسابات القومية يمكن على أساسها، باعتبارها سجلاً لما تم من أوجه نشاط اقتصادى للأمة عن مدة سابقة، إعداد التوقعات المتعلقة بما سيكون عليه النشاط الاقتصادى للأمة فى مجموعه عن فترة مقبلة(أى إعداد الميزانية القومية). والميزانية القومية باعتبارها تقديراً كمياً متوقعاً للنشاط الاقتصادى فى مجموعه تعتبر موجهاً ترتكز عليه الحكومة عند إعدادها لميزانية الدولة.

تقسيـــــم

وسنقصر دراستنا للميزانية العامة على ميزانية الدولة وحدها دون غيرها من الميزانيات العامة، كما سنركز على الجانب الفنى للميزانية، فنعرض على التوالى للمراحل المختلفة التى يمر بها إعداد الميزانية (تحضير الميزانية)، ثم لاعتماد الميزانية، وأخيراً لتنفيذها. ومن ثم فسوف نقسم هذا القسم إلى الأبواب الثلاثة التالية

الباب الأول : فى إعداد وتحضير الميزانية.

الباب الثانى: فى اعتماد الميزانية.

الباب الثالث: فى تنفيذ الميزانية.

الباب الأول
إعداد الميزانية

مقدمة

يمر تحضير الميزانية وإعدادها بخطوات وإجراءات معينة تلزم السلطة التنفيذية نفسها بها. ولكنها عند اتخاذ هذه الخطوات تراعى مجموعة من المبادئ والقواعد التى يقررها علم المالية العامة التقليدى وهى بصدد إعداد هذه الميزانية. وعليه سوف نقسم هذا الباب إلى الفصلين التاليين:

الفصل الأول المبادئ العامة التى تحكم تحضير الميزانية.

الفصل الثانى: إجراءات تحضير وإعداد الميزانية.

الفصل الأول
المبادئ العامة التى تحكم تحضير الميزانية

يتعين على السلطة التنفيذية، وهى بصدد تحضير الميزانية، أن تضع فى اعتبارها عدد من المبادئ العامة التى تحكم الميزانية والتى صارت من البدهيات فى علم المالية العامة. وتتمثل هذه المبادئ فى الأمور الأربعة التالية:

- مبدأ سنوية الميزانية.
- مبدأ وحدة الميزانية.
- مبدأ عمومية الميزانية.
- مبدأ توازن الميزانية.

وسنفرد لكل مبدأ من هذه المبادئ الأربعة مبحثاً مستقلاً على النحو التالى:

المبحث الأول : فى مبدأ سنوية الميزانية.

المبحث الثانى:فى مبدأ وحدة الميزانية.

المبحث الثالث: فى مبدأ عمومية الميزانية.

المبحث الرابع: فى مبدأ توازن الميزانية.

المبحث الأول
مبدأ سنوية الميزانية
L'annualité budgetaire

يقصد بهذا المبدأ أن يحدث توقع وإجازة لنفقات وإيرادات الدولة بصفة دورية منتظمة كل عام. ويعنى هذا المبدأ أيضاً أن الميزانية يجب أن تقرر باعتماد سنوى من السلطة التشريعية.ويرجع هذا المبدأ إلى

اعتبارات سياسية ومالية معينة: أما **الاعتبارات السياسية** فتتمثل في أن مبدأ سنوية الميزانية يكفل دوام رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية التى تجد نفسها مضطرة إلى الرجوع إليها والحصول على موافقتها بصفة دورية كل عام. ثم إن المناقشة السنوية لميزانية الدولة تجعل السلطة التشريعية تقف على تفاصيل نشاط السلطة التنفيذية ورقابته ورسم حدوده .فكلما قصرت المدة التى يتعين بعدها على الحكومة الرجوع إلى السلطة التشريعية لحصول على موافقتها على نفقات وإيرادات الدولة. كلما ازداد دور السلطة التشريعية ورقابتها على أعمال السلطة التنفيذية بصفة دورية وعلى فترات متقاربة.

أما **الاعتبارات المالية** فتتمثل فى أن فترة السنة هى الفترة التى تمارس فى نطاقها أغلب الأنشطة الاقتصادية. كما أنها تضمن دقة تقدير إيرادات الدولة ونفقاتها، بصفة خاصة، على أسس اتجاهاتها فى الماضى القريب (السنة المالية المنتهية)، وذلك لصعوبة تقدير هذه الإيرادات والنفقات فى فترة أطول، وما قد يقترن بذلك من أخطاء. فتقدير النفقات، عندما تكون مدة الميزانية أطول من سنة، سيكون صعباً نظراً لاحتمال تغير الأسعار والأجور بصورة محسوسة خلال هذه الفترة اللازمة لتنفيذ الموازنة ، كما أن تقدير الإيرادات لن يكون، بدوره، اقل صعوبة نظرا لاحتمال تغير العوامل الاقتصادية التى تؤثر فى الدخل القومى، ومن ثم فى حصيلة الضرائب والإيرادات بصورة عامة. فالتنبؤ بتطور هذه العوامل فى المستقبل القريب، الذى يتمثل فى مدة سنة، سيكون فى العادة سهلاً وميسورا، وذلك بالإستعانة بدراسة هذا التطور واتجاهاته فى الماضى القريب. غير أنه سيصبح أمراً شاقاً وعسيراً متى وضعت الميزانية لتستمر لمدة أكثر من سنة . كما أن فترة السنة تضم فصول السنة الأربعة التى تتوزع عليها مظاهر النشاط الاقتصادى وما تقتضيه من نفقات وإيرادات. فلو كانت الميزانية لمدة تقل عن سنة، فإن ذلك سيؤدى إلى بعض الاختلال فى موارد الدولة ونفقاتها.ويكفى أن نسوق

المثال التالى لتوضيح ما تقدم. إذا أعدت الميزانية لمدة تقل عن السنة فإن ذلك سيؤدى، وعلى سبيل القطع، إلى إهمال ظاهرة موسمية بعض الإيرادات والنفقات العامة، مما يؤدى إلى التهديد بإعداد ميزانيات لا تعبر عن حقيقة الوضع الاقتصادى الإجمالى فى الدولة. فلو تصورنا مثلاً أن النفقات تتركز فى شهور الشتاء، باعتبارها أكثر فترات السنة نشاطاً، وأن الإيرادات تتركز فى شهور الصيف، باعتبارها فترة تحصيل الضرائب الأساسية فى الدولة، فإن أى ميزانية تعد لمدة تقل عن السنة لا يمكن موازنة نفقاتها بإيراداتها. إذ ستبدو تارة محققة لفائض فى الإيرادات، وتارة أخرى لعجز فيها. هذا فضلاً عن أن فترة السنة تجنب الوقت الطويل المبذول فى إعداد الميزانية، فيما لو تقرر أن تكون لمدة أقل من ذلك، وما ينطوى عليه هذا الإعداد من تعطيل وإرهاق لكل من السلطتين التنفيذية والتشريعية.

لكل هذه الاعتبارات، يؤكد الفكر المالى التقليدى على ضرورة احترام مبدأ سنوية الموازنة، باعتباره يمثل ضمانة لتحضير الميزانية على ضوء تقديرات محددة، ومن ثم واقعية. إلى جانب مراعاته لظاهرة موسمية بعض النفقات والإيرادات، إضافة إلى كفالته لرقابة فعالة ودورية على فترات قصيرة من جانب السلطة التشريعية للإنفاق الحكومى.

بداية السنة المالية: Lánnèe financière

وتختلف بداية السنة المالية من دولة إلى أخرى. فبعض الدول تجعل بداية السنة المالية لميزانية الدولة فى أول يناير، والبعض الآخر، كمصر، يجعلها فى أول يوليو على أن تنتهى فى آخر يونيو من السنة التالية. المهم أن تراعى كل دولة، عند تحديد بداية السنة المالية لميزانيتها العامة، أن يأتى هذا التحديد متناسباً مع أحوالها الإدارية والتشريعية والاقتصادية، من جهة، وألا تطول الفترة بين تحضير الميزانية وبدء تنفيذها حتى لا تتغير الظروف والأحوال تغيراً من شأنه عدم تحقق توقعات الميزانية، من جهة أخرى.

وجدير بالذكر أن تطور دور الدولة وقيامها بأنشطة اقتصادية كثيرة استتبع، فى بعض الأحوال، الخروج على مبدأ سنوية الميزانية في صورة الاعتمادات التى تتعدى نطاق سنة واحدة وتلك التى تعتبر تنفيذاً لخطة اقتصادية. ومثال ذلك، مشروعات التنمية والتعمير والارتباطات طويلة الأجل خصوصاً فى ميدان التجارة الخارجية. ويتعين أن تتم دراسة مثل هذه المشروعات بعناية فائقة وتحديد ما تتطلبه من إنفاق بدقة وتوزيعه على السنوات اللازمة لاتمامها فى إطار الميزانية السنوية. فإذا لم تتم هذه الدراسة فقد يتضح بعد البدء فى المشروع أنه لا يحقق أفضل استخدام للموارد المتاحة أو أقصى إشباع ممكن، وأن هناك استخدامات أخرى أكثر كفاءة للموارد التى يستخدمها هذا المشروع. وواضح ما فى هذا من إساءة لاستخدام موارد المجتمع النادرة. ولهذا فلابد من الأخذ بأسلوب التخطيط الاقتصادى عندما تقوم الدولة بمشروعات طويلة الأجل.

ويلاحظ أن بعض الدول قد حاولت أن تخرج على مبدأ السنوية، وأن تحل محله ميزانية الدورات التى تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادى فى خلال فترة طويلة على أساس تعاقب فترات الرواج والكساد. ولكن لصعوبة تقدير النفقات والإيرادات فى الأجل الطويل، لم تنجح هذه المحاولات ولا تزال الغالبية العظمى من الدول تأخذ بمبدأ السنوية.

وإذا كانت قاعدة سنوية الميزانية تعنى أيضاً أن تلتزم الحكومة بإنفاق مبالغ النفقات المدرجة بالميزانية وتحصيل الإيرادات الواردة فيها خلال فترة تنفيذها، أى خلال السنة المالية، فإنه لا صعوبة فى الأمر فى الحالات التى تحدث فيها تصرفات موجبة للنفقات وللدفع الفعلى لها خلال السنة المالية. وكذلك لا صعوبة فى الحالات التى تمت فيها الوقائع المنشئة للإيرادات وحدث تحصيلها بالفعل خلال السنة المالية. فمثل هذه النفقات والإيرادات تضاف إلى حساب السنة المالية. كذلك لا صعوبة فى الأمر فى حالة النفقات التى لم تتم التصرفات الموجبة لها، وبالتالى لم

يحدث دفع فعلى لها خلال السنة المالية، أو فى حالة الإيرادات التى لم تتم الوقائع المنشئة لها، ومن ثم لم يتم تحصيلها خلال السنة نفسها. فمثل هذه النفقات والإيرادات لا تضاف إلى حساب هذه السنة.

لكن الصعوبة تكمن عندما يحدث أن ينشأ التزام على عاتق الحكومة بدفع مبلغ معين خلال السنة المالية للميزانية، ويجرى الدفع الفعلى لهذا المبلغ بعد انتهاء السنة المشار إليها ، أو عندما ينشأ حق للحكومة فى تحصيل مبلغ مالى خلال هذه السنة ولا يتحقق التحصيل الفعلى له إلا بعد هذه السنة

ويختلف حل هذه المشكلة باختلاف التشريعات المالية للدول. وهناك طريقتان لإجراء حساب السنة المالية: حساب الخزانة وحساب التسوية.

أولا: طريقة حساب الخزانة: Système de la gestion

ووفقاً لهذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامى على أساس النفقات التى صرفت بالفعل والإيرادات التى حصلت بالفعل خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ نشأة التزام الدولة بالدفع أو تاريخ نشأة حقها فى التحصيل. فطبقاً لهذه الطريقة ينظر إلى الميزانية. باعتبارها حساب الخزانة، حيث تكون وجهة النظر المالية، هى الغالبة، وتسجل المبالغ التى دفعتها الخزانة وتلك التى حصلتها فعلاً خلال السنة المالية لهذه الميزانية:

وعليه إذا انتهت السنة المالية دون دفع مبلغ ما من الاعتمادات فإنه يلغى حتى ولو كان التزام الحكومة بإنفاقه قد نشأ خلالها، ويتعين فتح اعتماد جديد بالمبلغ المذكور فى ميزانية السنة التالية. كما أن النفقات التى نشأ الالتزام بها خلال السنة المالية لا تقيد فى حساب هذه السنة طالما أنها دفعت بالفعل بعد انتهائها، بل يتعين قيده فى حساب السنة المالية التى دفع خلالها. ويجرى نفس الحكم على الإيرادات التى استحقت خلال السنة المالية ولكنها حصلت بالفعل بعد انتهائها.

وميزة هذه الطريقة أنها تؤدى إلى سرعة إقفال حساب السنة المالية بمجرد انتهائها، بحيث يمكن فى اليوم التالى لهذا الانتهاء الوقوف بدقة على النفقات التى دفعت والإيرادات التى حصلت بالفعل. لكنها لا تخلو، مع ذلك، من عيوب لعل أهمها ما يلى: **أولا**، أنها تمكن الحكومة من إظهار مركزها المالى على خلاف الحقيقة، وذلك باستعجال تحصيل الإيرادات قرب انتهاء السنة المالية والإبطاء فى دفع الالتزامات. **وثانيا**، أن الإدارات الحكومية المختلفة قد تميل عند اقتراب انتهاء السنة المالية إلى الإسراف فى إنفاق الاعتمادات المخصصة لها دون مقتضى، أو دون وجود ما يستدعى ذلك، رغبة فى الاستفادة منها قبل انتهاء السنة المالية وإلغاء ما تبقى منها دون صرف. ولا يخفى على أحد ما ينطوى عليه هذا العيب من إهدار للمال العام فى غير ما خصص له.

ثانياً: طريقة التسوية: Système de l'exercice

وبمقتضى هذه الطريقة يعد حساب السنة المالية الختامى على أساس المبالغ التى التزمت الحكومة بإنفاقها، حتى ولو لم يتم هذا الإنفاق بالفعل خلال السنة المالية المذكورة، وعلى أساس المبالغ التى نشأ حقها فى تحصيلها خلال السنة المالية حتى ولو لم تحصل بالفعل. فهذه الطريقة تنظر إلى الميزانية من وجهة نظر قانونية، على خلاف الطريقة السابقة، حيث تصور المركز المالى للدولة بدقة لا من حيث المبالغ التى دفعتها الدولة أو حصلتها بالفعل ولكن من حيث الالتزامات والحقوق التى نشأت على الدولة أو لصالحها خلال السنة المالية، بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل الفعلى.

ويؤدى الأخذ بهذه الطريقة إلى ضرورة وجود فترة إضافية تضاف إلى السنة المالية بقصد تسوية الالتزامات التى نشأت خلال السنة المالية للميزانية ولم تقم الدولة أثناءها بالوفاء بها، وكذلك تسوية الحقوق التى لم يتم تحصيلها خلال ذات السنة. ويطلق على السنة المالية وفترتها الإضافية (مدة التسوية).

وتحديد هذه المدة الإضافية متروك للقانون المالى للدولة. فقد يحددها بمدة معينة كبضعة أشهر مثلاً ، وقد يتركها دون تحديد مما يترتب عليه عدم إقفال حسابات السنة المالية إلا بعد تسوية كافة الالتزامات والحقوق التى نشأت خلالها.

وميزة هذه الطريقة أنها تصور المركز المالى للدولة تصويراً سليماً، ولا تعطى الفرصة للحكومة لإظهاره على غير حقيقته. كما تمتاز كذلك بعدم دفع الإدارات الحكومية إلى الإسراف فى إنفاق إعتماداتها قرب انتهاء السنة المالية بغير مقتضى. ومع ذلك فعيب هذه الطريقة أنها تترك حسابات السنة المالية دون إقفال لمدة طويلة بعد انتهائها مما يؤدى إلى تداخل حسابات السنوات المالية المختلفة بعضها مع البعض الآخر. وتتبع مصر طريقة حساب الخزانة ولا تتبع طريقة التسوية

المبحث الثانى

مبدأ وحدة الميزانية

L'unilté budgétaire

يقصد بمبدأ وحدة الميزانية أن تدرج جميع نفقات الدولة وجميع إيراداتها فى وثيقة واحدة حتى يسهل معرفة مركزها المالى، وحتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية ومطابقتها للأهداف المحددة والاعتمادات الواردة فى الموازنة كما وافقت عليها السلطة التشريعية

ويجب عدم الخلط بين الميزانية ذات الوثائق المتعددة،وبين الميزانيات المتعددة.فقد تكون الميزانية موحدة ومع ذلك تقدم فى وثائق متعددة وليست فى وثيقة واحدة، كما هو الحال فى إنجلترا،ولا يعتبر ذلك خروجاً على قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة.أما الميزانيات المتعددة

فيؤخذ بها بالنسبة لبعض الوحدات الاقتصادية حتى تمكنها من أن تتمتع بالاستقلال المالى فى مواجهة الميزانية العامة لأداء وظائفها على أكمل وجه. وأمثلة ذلك، الميزانيات المستقلة لبعض وحدات القطاع العام. وتميل بعض الحكومات إلى الخروج على مبدأ وحدة الميزانية بإنشاء ميزانيات مستقلة تماما عن ميزانية الدولة لبعض أوجه النشاط الاقتصادى بهدف تفادى الرقابة التشريعية.

ويترتب على تطبيق مبدأ وحدة الميزانية نتيجة هامة تتمثل فى **قاعدة عدم تخصيص الإيرادات** . وتستلزم هذه القاعدة عدم تخصيص إيراد معين لمواجهة مصروف معين. بل تجمع كل الإيرادات دون تخصيص فى قائمة واحدة تقابلها قائمة المصروفات التى تدرج بها كل النفقات. بمعنى آخر، ينبغى أن تخصص جميع موارد الدولة لتمويل جميع الأنشطة التى تقوم بها. والإخلال بهذه القاعدة ربما يؤدى إلى ظهور فائض أو عجز للعمليات المختلفة التى تنطوى عليها الميزانية ، مما يعنى المساس بوحدتها وما يؤدى إليه ذلك من تبديد فى الموارد أو قصور الميزانية عن تحقيق أهدافها. ومن اليسير أن نتصور ما يمكن أن يؤدى إليه الإخلال بقاعدة عدم تخصيص الإيرادات. فبعض المرافق يمكن ان تحقق فائضاً ضخماً مما يدفعها إلى الإسراف والتبذير، فى حين أن مرافق أخرى يمكن أن تعانى من عجز الموارد المتاحة لها. أضف إلى ذلك أنه فى تخصيص الإيرادات خروجاً واضحاً على فكرة الدولة ذاتها وقيامها باقتطاع جزء من الموارد القومية لإعادة توزيعه أو إعادة تخصيصه لإشباع الحاجات الجماعية.

ويستند مبدأ وحدة الميزانية إلى اعتبارين أساسيين أولهما مالى، وثانيهما سياسى. أما **الاعتبار المالى** فيتمثل فى أن مبدأ وحدة الميزانية من شأنه تحقيق الوضوح والنظام فى عرض ميزانية الدولة مما يؤدى إلى تسهيل مهمة الباحثين والماليين فى معرفة ما إذا كانت الميزانية متوازنة

من عدمـه، هذا من جهة ومن جهة أخرى، فإنه يساعد على عـرض المركز المالى للدولة دون أى محاولة لإخفاء حقيقته

أما عرض الميزانية فى شكل حسابات متعددة، أى فى شكل ميزانيات متعددة، فمن شأنه أن يجعل من الصعب أخذ فكرة عامة شاملة عن حالة النفقات والإيرادات العامة ، مما يشجع على سوء التصرف فى الأموال العامة.

أما **الاعتبار السياسى** فيتجسد فى أن وحدة الميزانية تساعد السلطة التشريعية فى مباشرة رقابتها على النفقات والإيرادات العامة. وهذا ما لا يتيحه عرض الميزانية فى شكل حسابات متعددة

فلكى تتمكن السلطة التشريعية وهى بصدد ممارسة رقابتها، من المفاضلة بين أوجه الإنفاق العامة المختلفة يتعين أن تعرض عليها كافة هذه الأوجه فى وقت واحد. وإلا فإن الحكومة، إذا ما عرضت الميزانية بصورة مجزئة فى حسابات متعددة، يكون بمقدورها الحصول بسهولة على موافقة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق غير الضرورية،أولا، ثم تعرض عليها بعد ذلك الأوجه الضرورية والتى تضطر السلطة التشريعية إلى الموافقة عليها لضرورتها. وقد لا تكون هناك إيرادات كافية متبقية لمواجهتها، مما قد يحمل هذه السلطة على فرض أعباء مالية جديدة لمواجهة هذه النفقات الضرورية.

الاستثناءات التى ترد على مبدأ وحدة الميزانية:

فرغم ما ينطوى عليه مبدأ وحدة الميزانية من فوائد فإن هناك بعض الاستثناءات التى ترد عليه تبررها المالية الحديثة للدولة. ويمكن حصر هذه الاستثناءات فى أمور أربعة على النحو التالى: الحسابات الخاصة للخزانة، الميزانيات غير العادية ،الميزانيات الملحقة، والميزانيات المستقلة. وسنعرض تباعاً لهذه الاستثناءات، كل على حدة، فى فقرة مستقلة.

أولا: الحسابات الخاصة: les comptes spèciaux

ويقصد بها الإطار الذى يسجل دخول أموال إلى خزانة الدولة، بمناسبة بعض العمليات الخاصة التى تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجل خروج أموال منه لا تعتبر نفقات عامة. مثال ذلك، التأمين الذى يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضمانا لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر إيرادا عاما رغم أنه يدخل خزانة الدولة،إذ أن هذه الأخيرة ستقوم برده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه. وعندما يتم رد هذه الأموال إليهم فإن ذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة رغم أن هناك خروجا للأموال من خزانة الدولة.

من المنطقى فى هذه الحالة ألا تدرج مثل هذه الأموال فى ميزانية الدولة، بل ينبغى أن ترصد لها حسابات خاصة تقفل من تلقاء ذاتها عندما تخرج من خزانة الدولة الأموال التى سبق أن دخلتها. وهذه الحسابات الخاصة، بهذا التصوير، لا تعد استثناء من مبدأ وحدة الميزانية.بل على العكس فإنها تؤدى إلى إظهار المركز المالى للدولة على حقيقته دون إضافة مبالغ إلى إيراداتها أو إلى نفقاتها لا تعتبر فى الحقيقة إير نفقات عامة.

لكن قد تسئ الحكومة استخدام هذا الإطار، أى الحسابات الخاصة، على نحو يجعلها تشكل ، فى التحليل الأخير، استثناء فعليا من مبدأ وحدة الميزانية. ويحدث هذا إذا وضعت الحكومة فى حساب خاص مبالغ هى فى حقيقتها نفقة عامة اعتمادا على أنها ستتمكن من استرداد هذه المبالغ مرة أخرى من وجه معين من أوجه الإيرادات. كما لو قدمت الحكومة قروضا إلى بعض المؤسسات العامة وقامت بإدراجها فى حساب خاص بها استنادا إلى أنها ستسدد فيما بعد، أو كما لو قامت بإدراج مبالغ معينة لشراء سلعة ما فى حساب خاص اعتمادا على أنها ستسدد فيما بعد عند بيع هذه السلعة. ووجه الخطورة فى هذه الحالات تتجلى عندما لا يتم

تسديد كافة هذه المبالغ، كلها أو بعضها، مما يدفع الحكومة إلى فرض أعباء مالية جديدة على المواطنين لمواجهة هذه النفقات

وهكذا نرى أن الحسابات الخاصة للخزانة يمكن أن تؤدى إلى إهدار الاعتبار المالى، باعتباره أحد العناصر التى يستند إليه مبدأ وحدة الميزانية. فضلاً عما قد تؤدى إليه من هدم للاعتبار الثانى، الذى يقوم عليه المبدأ المذكور، وهو الاعتبار السياسى وذلك عندما لا تلتزم الحكومة بعرض الحسابات الخاصة للخزانة على السلطة التشريعية إذ يمكنها ذلك من تجنب كل الرقابة على أوجه الإنفاق العام التى تتضمنها تلك الحسابات.

وفى مصر تطبق طريقة الحسابات الخاصة للخزانة فيما يتعلق بتمويل عملية شراء القطن كل عام. إذ تقترض الحكومة عن طريق إصدار أذونات الخزانة وتستخدم حصيلة القرض فى شراء المحصول، ثم تعود وتسدده من حصيلة بيع هذا المحصول.

ثانياً: الميزانيات غير العادية: Les budgets extraordinaires

ذكرنا أن مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعطاء صورة صادقة عن المركز المالى للدولة فيما يتعلق بإيراداتها ونفقاتها عن سنة مالية معينة، لكن اتباع هذا المبدأ قد لا يجدى فى إعطاء هذه الصورة الصادقة فى بعض الحالات: مثال ذلك ، اضطرار الدولة إلى إنفاق مبالغ كبيرة لأغراض وقتية أو استثنائية. كتعمير ما خربته الحروب أو القيام باستثمار ضخم على نحو ما يحدث الآن فى إقليم توشكى. إذ يترتب على اتباع مبدأ وحدة الميزانية وإدراج هذه النفقات غير العادية إلى جانب النفقات العادية، إن تتضخم الميزانية بشكل يوحى بازدياد نشاط الدولة لدرجة كبيرة مقارناً بنشاطها فى السنوات السابقة وهو ما لا يطابق الواقع. لذلك يفضل وضع ميزانية خاصة لهذه النفقات غير العادية، يطلق عليها اسم الميزانية غير

العادية، مما يسمح بمقارنة حالة الدولة فى السنوات المختلفة مقارنة صحيحة بالرجوع إلى أرقام الميزانيات العادية وحدها.

ولكن قد تسى الدولة استخدام هذه الوسيلة الفنية، أى الميزانيات غير العادية، وذلك بنقل بعض بنود النفقات، التى تعتبر فى حقيقتها نفقات عادية، من ميزانية الدولة إلى ميزانية غير عادية تنشئ لهذا الغرض، مع الالتجاء إلى فرض ضرائب استثنائية أو عقد قروض لتغطيتها وتستطيع الحكومة بهذه الطريقة إظهار ميزانية الدولة فى صورة متوازنة مع أنها فى الحقيقة تتضمن عجزا بمقدار النفقات الواردة فى الميزانية غير العادية. أضف إلى ذلك أنه، وحتى ولو لم تسى الدولة استخدام الميزانيات غير العادية،يلاحظ أن نفقات الحروب تكاد تكون فى العصر الحديث من النفقات العادية، كما أن الاستثمارات الحكومية الضخمة تعتبر كذلك نظرا لأنها لا تمثل نفقات استثنائية بل نفقات غير منتظمة وتكاد تكون دورية. وأخيرا فإنه من الصعوبة بمكان وضع معيار لما يعد عاديا أو غير عادى من النفقات حتى يمكن رصد ميزانية خاصة للنفقات غير العادية.

لذلك فإن الاتجاه الحديث فى المالية العامة هو التقليل بقدر الإمكان من الميزانيات غير العادية والاستعاضة عنها بإجراء تقسيم فى الميزانية بين النفقات الدورية والخاصة بتسيير المرافق العامة العادية والنفقات الاستثمارية والخاصة بالمشروعات الإنتاجية الكبرى. ولقد عرفت مصر الميزانيات غير العادية على طول تاريخها، ويكفى تصفح كتب المالية العامة للتحقق من صحة ذلك.

ثالثا: الميزانيات الملحقة: Les budgets annexes

وهى ميزانيات يستدعيها حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بنشاط صناعى أو تجارى. حيث توضع لهذه المرافق ميزانيات مستقلة تشتمل على إيراداتها وتلحق بميزانية الدولة. وفى هذه الحالة لا يعدو

الأمر أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام وليس الشخصية الاعتبارية المستقلة.

ويرجع السبب فى رصد ميزانيات مستقلة إلى مثل هذه المرافق إلى الرغبة فى تطبيق القواعد المتعلقة بالنشاط الخاص عليها بدلا من القواعد الحكومية التى تتسم بالتعقيد والجمود وكذلك إلى الرغبة فى معرفة مدى أربحية المرفق بمقارنة نفقاته بإيراداته. إلا أنه يلاحظ أنه يمكن تحقيق معظم هذه الاعتبارات دون حاجة إلى إنشاء ميزانية ملحقة والخروج على مبدأ وحدة الميزانية. ويتحقق ذلك بإنشاء ملحق بالميزانية فقط خاص بنفقات وإيرادات المرفق، أو بإصدار لائحة خاصة بالمرفق تتضمن القواعد والنظم التى يسير عليها بما يحقق تحريره من الروتين الحكومى.

ومن القواعد المقررة بالميزانيات الملحقة أنه يسرى عليها ما يسرى على الميزانية العامة للدولة خاصة بالنسبة لاعتماد السلطة التشريعية لها. بمعنى أن الميزانيات الملحقة، وإن كانت لا تحقق الاعتبار المالى الذى يستند إليه مبدأ وحدة الميزانية، تحقق الاعتبار السياسى الذى يقوم عليه هذا المبدأ والمتمثل فى رقابة السلطة التشريعية عليها إلى حد ما.

رابعا المیزانیات المستقلة: Les budgets autonomes

وهي الميزانيات الخاصة بالمرافق العامة التى تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة. إذ من المعروف أن الاستقلال فى الشخصية يستتبع الاستقلال فى الميزانية، مما يعنى فى نهاية المطاف أن يكون لهذه المرافق ميزانية خاصة بها مستقلة عن ميزانية الدولة دون حاجة إلى نص صريح على ذلك.

وفى فرنسا تشكل الميزانيات المستقلة استثناء من مبدأ وحدة الميزانية يترتب عليه إهدار الاعتبارين الأساسيين اللذين يرتكز عليهما المبدأ سالف الذكر. وهذا واضح جلى بالنسبة إلى الاعتبار المالى حيث تتساوى الميزانية المستقلة مع الميزانية الملحقة فى هذا الشأن. أما بالنسبة

إلى إهدار الاعتبار السياسى فيرجع إلى أن الميزانيــة المســتقلة ، علـــى عكس الميزانية الملحقة ، يتم أخذ موافقة البرلمان عليها بل يختـــص مجلس إدارة المرفق باعتماده.

المبحث الثالث
مبدأ عمومية الميزانية
L'universalité budgetaire

يستلزم تحصيل الإيرادات العامة القيام ببعض النفقـــات. كمـــا أن كثيرا من وحدات القطاع العام تتمتع بـــإيرادات ضخمـــة.ولـــهذا توجـــد طريقتان لإدراج الإيرادات والنفقات فى الميزانية العامة: **الطريقة الأولى**، وتسمى بطريقة الناتج الصافى، ومؤداها إجراء مقاصة بين إيرادات كـــل وحدة ونفقاتها بحيث لا يظهر فى الميزانية إلا نتيجة المقاصة، أى صـــافى الإيرادات أو صافى النفقات. **الطريقة الثانية**، وتسمى بطريقة الموازنـــة الشاملة ، وفحواها أن تدرج فى الميزانية كل نفقة وكل إيراد مهما كـــان مقداره ودون إجراء أى مقاصة بينهما. والطريقة الثانية، وهـــى المتبعـــة كمبدأ ، أى مبدأ العمومية والشمول، وذلك لاعتبـــارات معينـــة بعضـــها سياسى والآخر مالى. **أما الاعتبارات السياسية** ، فتتحصل فـــى إتاحـــة الفرصة للسلطة التشريعية لمراقبة سير الإدارة الحكوميـــة فيمـــا يتعلـــق بنفقاتها الخاصة اللازمة لتسييره. ذلك أن إتباع طريقة النـــاتج الصـــافى يحجب عن السلطة المذكورة كل ما يتعلق بتفاصيل نفقات المرافق العامـــة ولا يظهر سوى رصيد هذه المرافق فى الميزانية دائناً كان هذا الرصيد أو مديناً. **أما الاعتبارات المالية**،فتتمثل فى محاربة الإسراف فـــى الإنفـــاق الحكومى، حيث إن إتباع طريقة الناتج الصافى أو الميزانية الصافية مـــن شأنها أن تتيح للمرفق الذى يحقق إيرادات تربو على نفقاته أن يسرف فى هذه النفقات بدون مقتضى، اعتماداً على أنه لن يظهر فـــى ميزانيتـــه إلا

فائض الإيرادات على النفقات وعلى أنه لن يجد رقابة من السلطة التشريعية على بنود نفقاته.

وعليه فمبدأ عمومية الميزانية يعني أن تظهر في وثيقة الميزانية كافة تقديرات النفقات وكافة تقديرات الإيرادات دون أي مقاصة بين الاثنين وهذا المبدأ يكمل مبدأ وحدة الميزانية فإذا كان مبدأ وحدة الميزانية يهدف إلى إعداد وثيقة واحدة لميزانية الدولة ويمثل الإطار الخارجي للميزانية ، فإن مبدأ العمومية يهدف إلى ملأ هذا الإطار عن طريق التسجيل التفصيلي لكل تقدير بنفقة ولكل تقدير بإيراد دون إجراء مقاصة بين التقديرين. أي أن مبدأ عمومية الميزانية يمثل المضمون الداخلي لمبدأ وحدة الميزانية باعتبار أن هذا الأخير،وعلى ما سلف البيان، هو الإطار الخارجي للميزانية.

ورغم ما يحققه مبدأ عمومية الميزانية من فوائد. إلا أنه تعرض لنقد مرير من جانب البعض. ويمكن إيجاز هذا النقد في أمور ثلاثة **الأمر الأول،** أن مبدأ عمومية الميزانية من شأنه إضعاف الحافز لدى القائمين بإدارة المرفق العام على ضغط نفقاتهم أو زيادة إيراداتهم باتباع طرق الإدارة الحديثة سيما وأن أي فائض يحققه المرفق سيذهب إلى ميزانية الدولة ولن يوجه لمكافأة العاملين به، أو تحسين ظروف عملهم. **الأمر الثاني،**أن هذا المبدأ لا يشجع على استخدام الأساليب التجارية في إدارة المرفق العام. **الأمر الثالث،** أن اتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومي وكفاءته وجودة أداءه.

غير أن هذه الانتقادات ليست بمنأى عن الرد عليها: ففيما يتعلق **بالانتقاد الأول** فهو انتقاد غير صائب، إذ فيه خلط بين مبدأ عمومية الميزانية وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات في الميزانية. فمبدأ العمومية يقتصر فقط على إلزام الحكومة بسرد كافة التقديرات للإيرادات والنفقات العامة على نحو مفصل في وثيقة الميزانية دون إجراء أي مقاصة بينهما. ومن ثم فإن الأخذ به لا يعني، في قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات

المرفق العام إلى وجه أو آخر من أوجه الإنفاق (مكافأة العاملين أو تحسين ظروف عملهم). أما **الانتقاد الثانى** فهو، على فرض صحته ، ليس على درجة كبيرة من الأهمية، وذلك راجع إلى أن العادة جرت فى الآونة الأخيرة على تسجيل نفقات وإيرادات معظم المرافق ذات الأنشطة التجارية والصناعية فى ميزانيات خاصة تلحق بالميزانية العامة للدولة. ولا يخفى على أحد أن الميزانيات الملحقة لا تظهر تفاصيلها فى الموازنة العامة ، بل يكتفى بذكر رصيدها فقط فى جانب الإيرادات ، إن كان هناك فائض، وفى جانب النفقات إن كان هناك عجز. وعليه فلا يثير مبدأ عمومية الميزانية بالنسبة لهذه المرافق أى مشاكل فى الواقع العملى. أما **الانتقاد الثالث** فمردود عليه بأن مبدأ عمومية الميزانية لا شأن له بكفاءة العمل الحكومى وجودة أداءه. إذ لا نعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة لجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد على نحو تفصيلى فى وثيقة الميزانية على مرونة العمل الحكومى وكيفيته.

ومع ذلك، فإن التشدد فى تطبيق مبدأ عمومية الميزانية قد يؤدى فى بعض الأحوال إلى بعض المشاكل العملية. ولعل خير مثال على ذلك ما حدث فى فرنسا حينما فتح اكتتاب لإقامة تمثال لأحد وزراء البحرية. فقررت وزارة البحرية أن يكون اكتتابها فى شكل حصة عينية عبارة عن سبائك البرونز الناتجة من صهر مدافعها القديمة، بدلا من طلب اعتمادات لهذا الغرض. ولقد نعت محكمة المحاسبات على هذه الطريقة عدم احترامها لمبدأ عمومية الميزانية. إذ كان يتحتم عليها،احتراما لهذا المبدأ، أن تقوم ببيع سبائك البرونز المشار إليها وقيد ثمنها فى الإيرادات ثم المساهمة فى الاكتتاب عن طريق الحصول على اعتماد بذلك من الوزارة.

فمن هذا المثال يتضح أن التشدد فى تطبيق مبدأ العمومية ، وتطبيقه على نحو حرفى، من شأنه أن يلزم الحكومة بالتصرف على نحو غير منطقى، وأن يؤدى إلى التعقيد والوقوع فى براثن الروتين المعطل لتنفيذ المشاريع التى تزمع الحكومة القيام بها. ولكن من اليسير مواجهة أمثال

هذه المواقف من خلال تبسيط مفهوم مبدأ العمومية والتركيز على جوهره. فالمبدأ المذكور يهدف فى الأساس إلى إحكام الرقابة على كيفية استخدام الموارد العامة ومحاربة الإسراف والتبذير ومن ثم فإن احترام هذا المبدأ ينبغي ألا يتجاوز حدود الهدف من وجوده، أى تحقيق الرقابة المذكورة. ولا يوجد ما يدعو إلى تضييقه بصورة جامدة طالما أن الهدف الذى وجد، المبدأ المشار إليه، من أجل تحقيقه لم يغب عن الأنظار.

ونعتقد أنه من المناسب التخفيف من غلواء مبدأ عمومية الميزانية، بالنظر لتضخم حجم الموازنات العامة فى العصر الحى. فلا يوجد ثم ما يدعو إلى اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بعرض بيانات المشروع النهائى لميزانية الدولة حتى لا يبدو هذا المشروع شديد التعقيد ويستغلق على الفهم. ويرى البعض[١] انه من الملائم ، لتحقيق ذلك، اشتراط العمومية على إطلاقها فيما يتعلق بتحضير مشروعات موازنات المرافق العامة المختلفة المعروضة على وزارة الخزانة والمالية.أما مشروع الميزانية العامة للدولة فيمكن عرضه بصورة موجزة كى يتمكن المطلع له من الوقوف بيسر على الخطوط العريضة لسياسة الحكومة حتى ولو اقتضى ذلك الإخلال بقاعدة العمومية فى حدود مقبولة. طالما أن هذا الإخلال ليس من شأنه تفويت الهدف من المبدأ، ألا وهو إحكام الرقابة على نفقات الحكومة وإيراداتها.

وإذا كان مبدأ عمومية الميزانية يرمى إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالى للحكومة بإجازتها لتفاصيل إيرادات ونفقات المرافق العامة، فهناك قاعدتان إلى جانبه تستهدفان تحقيق نفس الغرض وهما: قاعدة عدم تخصيص الإيرادات، وقاعدة تخصيص الاعتمادات.

---

(١) أنظر ، د. مجدى شهاب، الاقتصاد المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، سنة ١٩٩٩، ص ٣١١

القاعدة الأولى: عدم تخصيص الإيرادات

La non- affectation des recettes

وتعني هذه القاعدة ألا يخصص إيراد معين من الإيرادات العامة للإنفاق منه على وجه معين من أوجه النفقات. فلا يجوز مثلا أن تخصص حصيلة الضريبة الإضافية على وقود السيارات لإصلاح وصيانة الطرق، أو تخصص حصيلة الرسوم الإضافية على صحف الدعاوى والأوراق القضائية لإنشاء دور المحاكم وإصلاحها وتأسيسها.. الخ وإنما ينبغي وفقا لهذه القاعدة أن يتم تحصيل جميع الإيرادات، أيا كان نوعها وأيا كانت الوحدة التى تقوم بتحصيلها، حساب الخزانة العامة دون تخصيص حتى تتاح الفرصة لاستخدام إجمالي الإيرادات العامة وتوزيعها على كافة أوجه الإنفاق دون التقيد بتوزيع محدد.

هذا فضلا عن أن الإخلال بهذه القاعدة، أى تخصيص حصيلة إيراد معين لوجه معين من أوجه الإنفاق، قد يؤدى إلى أحد وضعين أحلاهما مر: **الوضع الأول:** أن تكون حصيلة الإيراد أكثر من اللازم فيدفع هذا الوحدة الحكومية إلى الإسراف فى الإنفاق دون ما ضرورة تبرر ذلك. **والوضع الثانى:** أن تكون الحصيلة أقل من اللازم فتؤدى إلى عدم تنفيذ الأعمال أو تنفيذها بدرجة منخفضة من الجودة مما ينعكس بدوره على العمر الاقتصادى للمشروع. أضف إلى ذلك أن الإخلال بالقاعدة سالفة الذكر من شأنه تهديد التضامن والسلام الاجتماعى بين أفراد المجتمع. إذ أن المطالبة بتخصيص حصيلة ضريبة معينة للإنفاق منها على وجه معين، من شأنه أن يدفع كل طائفة من المواطنين إلى المطالبة بتخصيص حصيلة الضرائب المفروضة عليها للإنفاق منها على أعمال تعود نفعها عليهم وحدهم مما يخرج الضريبة عن تعريفها المستقر عليه ويجعلها مقابلا للمنفعة . وأخيرا فإن الخروج على هذا المبدأ من شأنه تشجيع المكلفين على التهرب من أداء الضريبة، إذا ما ارتأوا أن وجه الإنفاق

المخصص له هذه الضريبة لا يمثل بالنسبة لهم أى أهمية أو لن يعود عليهم بأى نفع مباشر.

القاعدة الثانية: قاعدة تخصيص الاعتمادات:

La spécialité des crédits

وتعنى هذه القاعدة، وهى الأكثر أهمية، أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجماليا بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام. فلا يجوز أن يكون إعداد واعتماد النفقات كمبلغ إجمالى يترك للحكومة أمر توزيعه على أوجه الإنفاق المختلفة وفق مشيئتها. وإلا ضاعت الحكمة من رسم البرامج والسياسات لتوجيه الموارد الاقتصادية للمجتمع نحو استخداماتها المثلى. وتعذر على السلطة التشريعية مراقبة الإنفاق الحكومى فى تفصيلاته وتقييم الأداء.

ورغم ما تحققه هذه القاعدة من مزايا، إلا أن التطبيق الحرفى لها من شأنه أن يؤدى إلى نتائج غير مقبولة : فيترتب، من ناحية، على وجوب موافقة السلطة التشريعية على المبلغ المخصص لكل وجه من أوجه الإنفاق بالتفصيل أن يتضخم حجم الميزانية إلى درجة مبالغ فيه. وان تلتزم السلطة التشريعية بإجراء عدد هائل من التصويت يتناسب مع تفصيل كل وجه من وجوه الإنفاق الحكومى فى كل إدارة حكومية على حدة مما يؤدى إلى إثقال كاهل هذه السلطة بتفاصيل غير ضرورية

وتسلب، من ناحية أخرى، الإجازة المغرقة فى التفصيل لأوجه الإنفاق العام، من الحكومة كل مرونة لازمة لإدارة المرافق العامة وتضطرها إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية فى كل مرة ترى فيها ملاءمة تغيير الاعتمادات التفصيلية ،التى سبق لها إقرارها،مما يتعارض مع حسن سير المرافق العامة وإطرادها.

لذلك فإن الكياسة المالية تقتضى مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات والاستفادة من مزاياها مع توفير المرونة اللازمة لحركة

الإدارات الحكومية. ويتحقق ذلك بـ تقسم النفقات العامة بالنسبة لكل وحدة حكومية إلى أقسام رئيسية تمثل وحدات التخصيص ويتم اعتمادها من السلطة التشريعية، بحيث لا يجوز للسلطة التنفيذية مجاوزة المبالغ المخصصة لكل من هذه الوحدات إلا بعد الرجوع إلى السلطة التشريعية والحصول على موافقتها. وفى نفس الوقت يسمح للحكومة بأن تتعدى المبالغ المخصصة للبنود بـ تنقل مبالغ متوفرة فى بند معين لا يحتاجه إلى بند آخر داخل نفس الوحدة دون ما حاجة إلى الرجوع إلى السلطة التشريعية فى هذا الشأن. وهكذا يتم التوفيق بين الاعتبارات السياسية المتمثلة فى إحكام رقابة السلطة التشريعية على أوجه الإنفاق الحكومى وبين الاعتبارات الفنية المتمثلة فى توفير المرونة اللازمة لحركة الإدارات الحكومية.

المبحث الرابع
مبدأ توازن الميزانية
L'équilibre budgetaire

توازن الميزانية له مفهومان: مفهوم تقليدى ومفهوم حديث، وذلك على النحو التالى:

المفهوم التقليدى لمبدأ توازن الميزانية:

يعنى هذا المبدأ، فى المفهوم التقليدى،تساوى جملة نفقات الدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية دون زيادة أو نقصان فالمبدأ، من هذا المفهوم، ينظر إليه إذن نظرة حسابية بحتة. وهذا المفهوم كان يطبق على موازنة الدولة نفس المبادئ التى تنطبق على موازنة الأفراد والمشروعات الخاصة . وذلك خشية حدوث عجز يتجه بطبيعته إلى التزايد إذا تمت تغطيته عن طريق الاقتراض، أو إلى حدوث تضخم إذا ما تم تغطية العجز عن طريق الإصدار النقدى، أو حدوث فائض يدفع إلى

الإسراف والتبذير. وبعبارة أخرى، كان عجز الميزانية يبدو فى نظر المفهوم التقليدى فى المالية العامة بمثابة الخطر الرئيسى، ويعد أخطر بكثير من فائض الميزانية. ذلك أن وجود عجز يعنى ،فى التحليل الأخير، التجاء الدولة إلى مواجهة هذا العجز وتغطيته إما عن طريق الاقتراض أو الإصدار النقدى. ولما كانت العمالة الكاملة هى الغرض الأساسى فى النظرية الاقتصادية التقليدية ، فإنه يترتب على تغطية العجز بالإصدار النقدى حدوث زيادة فى وسائل الدفع دون أن تقابلها زيادة فى السلع والخدمات مما يؤدى إلى ارتفاع فى الأسعار والدخول فى الحلقة الجهنمية للتضخم والتى تتدهور فيها القيمة الحقيقية للنقود وتتآكل. وتميل هذه الحلقة التضخمية إلى الاتساع نتيجة اضطرار الحكومة مرة أخرى إلى إصدار أوراق نقدية جديدة تؤدى بدورها إلى زيادة الأسعار وانهيار قيمة النقود.. وهكذا.

ومن ناحية أخرى فإن تغطية العجز عن طريق الالتجاء إلى القروض، من شأنه أن يؤدى إلى تناقص الأموال الموجودة فى يد الأفراد والتى كانت ستوجه فى الغالب إلى الاستثمار، مما يؤدى إلى نقص رؤوس الأموال الإنتاجية فى الاقتصاد القومى نقصا لا يعوضه قيام الحكومة بإنفاق حصيلة القروض فى سد العجز، أى فى إنفاق غير استثمارى فى الغالب. وطالما تناقصت الأموال التى كانت ستوجه إلى الاستثمار، فإن ذلك يعنى تناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع مما يؤدى إلى زيادة البطالة. أضف إلى ذلك، أن سد العجز عن طريق الاقتراض من شأنه تحميل الأجيال القادمة بأعباء إضافية تتمثل فى خدمة الدين العام وعدم استفادتها بالأموال المقترضة.

المفهوم الحديث لمبدأ توازن الميزانية:

أما النظرية الحديثة فى المالية العامة فلم تعد تنظر إلى العجز فى الميزانية على أنه كارثة مالية محققة وذلك فى ضوء التطورات المالية والاقتصادية التى تميز القرن الحالى. ولكن ليس معنى ذلك أن الفكر

المالى المعاصر يستبعد فكرة التوازن، كل ما هنالك أنه يميل إلى أن يستبدل بفكرة التوازن المالى البحت(المحاسبى) فكرة أوسع منها هى فكرة التوازن الاقتصادى العام حتى ولو أدى هذا إلى حدوث عجز مؤقت فى الموازنة.

هذا الاستبدال هو ما يطلق عليه **بنظرية العجز المؤقت والمنظم** dèficit systematique. وتتحصر هذه النظرية فى أنه فى فترات الركود والكساد تنتشر البطالة، وهذه البطالة هى فى الحقيقة العجز الحقيقى الذى يتعرض له الاقتصاد وليس العجز بمفهومه المحاسبى ، كما يقول أصحاب المفهوم التقليدى. وتخفيض هذا العجز الحقيقى يستلزم زيادة حجم الاستثمارات.ونظرا لحالة الركود القائمة لا يقوم الأفراد أو المشروعات الخاصة بهذه الاستثمارات. ولهذا يتعين على الدولة، من ناحية، أن تزيد من استثماراتها لتنشيط الحالة الاقتصادية وذلك عن طريق زيادة الطلب الكلى بمنح إعانات للمتعطلين وزيادة الاستثمارات اللازمة لمواجهة الزيادة فى الطلب. كما يتعين عليها، من ناحية أخرى، أن تخفض من حجم الاستقطاعات العامة(تخفيض سعر الضريبة أو عدم فرض ضرائب جديدة)، حتى تزيد الموارد المالية فى أيدى الأفراد وتقلل الأعباء الملقاة على عاتق المشروعات الخاصة. هذه الإجراءات بشقيها،أى زيادة الطلب الكلى وتخفيض الاستقطاعات العامة،يؤدى إلى حدوث عجز فى الموازنة، ولكنه عجز مقصود أو منظم لأنه سيؤدى بعد فترة إلى عودة التوازن الاقتصادى وبالتالى التوازن المالى:فالإجراءات سالفة الذكر بشقيها (زيادة الطلب الكلى وخفض الضرائب) ستقضى على حالة البطالة وتؤدى إلى تنشيط الحياة الاقتصادية فتزيد حصيلة الضرائب وتتوقف الإعانات التى تمنح للعاطلين أو المشروعات. على أنه ينبغى لتحقيق ما تقدم أن يلاحظ أن التوسع فى الإنفاق العام يجب ألا يتعدى حجم البطالة الموجودة وإلا أدى ذلك إلى حدوث تضخم، هذا من ناحية.ومن ناحية أخرى ، تفترض سياسة العجز المنظم فرص عمل منتجة وانتشار البطالة

بالرغم من هذا كما أنها تفترض وجود رؤوس أموال غير مستخدمة.فإذا لم تتحقق هذه الشروط فإن الالتجاء إلى العجز المنظم يؤدى إلى التضخم.

وبعبارة أخرى تتلخص نظرية العجز المنظم فى أنه يتعين على الدولة فى حالة الكساد، أى عندما يكون الاقتصاد القومى دون حالة العمالة الكاملة، أن تعمل كل ما من شأنه زيادة الطلب الكلى الفعلى حتى تنتعش الحياة الاقتصادية مرة أخرى، وتزداد العمالة إلى الحد الذى تصل فيه إلى تشغيل كل الطاقة الإنتاجية للاقتصاد القومى، أى مرحلة العمالة الكاملة. وتتوصل الدولة إلى زيادة الطلب الكلى الفعلى، فى حالة الكساد، بواسطة عجز الميزانية أى إنفاق مبالغ تزيد على الإيرادات المحصلة. ذلك أنه فى أوقات الكساد تقل حصيلة الضرائب لقلة الأرباح ونقص الدخول. وتشير نظرية العجز المنظم على الدولة بوجوب تخفيض هذه الضرائب مما يزيد من القوة الشرائية للأفراد والمشروعات ومن ثم الطلب الخاص الفعلى. كما تشير عليها فى نفس الوقت بوجوب زيادة إنفاقها على المشروعات الاقتصادية والاجتماعية مما يزيد من الطلب العام،وبوجوب منح مساعدات وإعانات للمشروعات حتى تستطيع معاودة نشاطها ومواجهة الزيادة فى الطلب الفعلى الخاص والعام.

وبهذه الطريقة يمكن للاقتصاد القومى أن يخرج من حالة الركود التى يعانيها، وتزيد العمالة إلى الحد الذى يشتغل فيه الجهاز الإنتاجى للدولة بكل طاقته، أى تصل العمالة إلى الحد الكامل.

ووسيلة الدولة إلى تمويل عجز الميزانية هى أساس الإصدار النقدى. وتشير نظرية العجز المنظم بوجوب عدم الخوف من التضخم فى هذه الحالة بالذات، لأنه تضخم نافع ومفيد طالما أن الاقتصاد القومى دون حالة العمالة الكاملة. مما يعنى وجود طاقة إنتاجية معطلة لا ينتظر لتشغيلها سوى حدوث طلب على منتجاتها وهذا ما يكفله عجز الميزانية على النحو المشار إليه.

وعندما تعود حالة العمالة الكاملة إلى الاقتصاد القومى، أو حالة التوازن الاقتصادى، فإن هذا كفيل وحده بإعادة ميزانية الدولة إلى توازنها الحسابى: فمن جهة، تؤدى زيادة الإنتاج القومى إلى زيادة الضرائب على أرباح المشروعات ودخول الأفراد. ومن جهة أخرى تكف الدولة عن منح إعانات للعاطلين ومساعدات للمشروعات،وهذا وذاك كفيلان بزيادة إيرادات الدولة وفى ذات الوقت بتقليل نفقاتها مم يؤدى فى النهاية إلى تحقيق توازن الميزانية.

ومن هذا العرض المختصر لنظرية العجز المنظم يبين بوضوح أنها لا تعدو أن تكون رسما للفن المالى الواجب إتباعه لتنفيذ أراء كثيرة فيما يتعلق بمعالجة حالة الركود الاقتصادى. ويمكن أن نستخلص من هذه النظرية الأمور الآتية:

١- أن نظرية العجز المنظم ، وإن كانت تبدو بصورة سطحية مخالفة لمبدأ توازن الميزانية، هى فى حقيقة الأمر خطوة سابقة للوصول إلى التوازن فى الميزانية. إذ أن التضحية بصورة مؤقتة بهذا التوازن يهدف إلى إخراج الاقتصاد القومى من حالة الكساد التى يعانى منها على النحو السالف ذكره

٢- أن العجز فى الميزانية هو عجز مؤقت وليس دائماً ، وينتهى بمجرد وصول الاقتصاد إلى حالة التوازن الاقتصادى وتحقيق العمالة الكاملة. إذ أن القول بأن نظرية العجز المنظم تدعو إلى العجز الدائم مما يؤدى فى النهاية إلى مخالفتها لمبدأ توازن الميزانية وهو الأمر الذى يخالف ما تهدف إليه.

٣- أن العجز فى الميزانية، التضخم المقصود،لا يجب أن يتجاوز الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملةوألا تحول التضخم من نافع إلى ضار. إذ أنه يؤدى إلى ارتفاع الأسعار، من جهة،وتدهور فى قيمة النقود، من جهة أخرى، فيؤثر بالسلب على الطاقة الإنتاجية المستغلة.

٤- يجب على الدولة أن تتيقظ بشأن الكف عن الإصدار النقدى، وهو الأداة التى تستخدمها الدولة للوصول إلى مرحلة التوازن، عندما يصل الاقتصاد القومى إلى مرحلة العمالة الكاملة.إذ أن الاستمرار فيه من شأنه أن يؤدى إلى ارتفاع الأسعار وانهيار قيمة النقود، بدلاً من زيادة الإنتاج لمواجهة الزيادة فى الطلب على السلع والخدمات. ويرجع ذلك إلى أن الجهاز الإنتاجى يعمل بكل طاقته دون وجود أى طاقة معطلة

٥- أن نظرية العجز المنظم والتحليل الكينزى[1]فى هذا الخصوص لا ينطبقان إلا على الدول المتقدمة اقتصادياً. إذ تؤثر النفقات العامة فى هذه الدول، فى أوقات الكساد، تأثيراً مباشراً بالزيادة فى الدخل القومى النقدى وكذلك على الدخل القومى الحقيقى. ذلك أن الجهاز الإنتاجى فى هذه الدول يتميز بعدم وجود عوائق تمنع من زيادة السلع والخدمات. إذ توجد به موارد طبيعية معدة للاستغلال ، عمل فنى، ورؤوس أموال إنتاجية عاطلة عن العمل، تعانى من انخفاض مستوى الطلب الفعلى عن الحد اللازم لتحقيق العمالة الكاملة. ومن ثم يستجيب الجهاز الإنتاجى للزيادة فى الطلب الكلى الفعلى ، بإنتاج كمية أكبر من السلع والخدمات. وبهذا يترتب على زيادة الطلب زيادة فى الدخل القومى النقدى بالإضافة إلى الزيادة فى الدخل القومى الحقيقى، ولا يحدث ارتفاع تضخمى فى الأسعار وتحتفظ النقود بقيمتها، أى بقوتها الشرائية. أى أن نظرية العجز المنظم تكون ذا فاعلية فى ميزانيات هذه الدول من أجل الوصول إلى مرحلة التوازن.

أما بالنسبة للدول النامية فإنها تعانى من عدة مشاكل تتمثل فى: أن الجهاز الإنتاجى يتميز بوجود عوائق تمنع من زيادة إنتاج السلع

---

(١) أنظر ، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٥٦، ٣٥٧

والخدمات. كما أن عناصر الإنتاج الأساسية تعاني من النقص أو حتى الانعدام كرؤوس الأموال الإنتاجية والعمل الفني في كثير من القطاعات الحيوية للاقتصاد القومي. أضف إلى ذلك معاناة هذه الدول من عدم مرونة عناصر الإنتاج بصورة عامة بسبب عدم توفرها أو صعوبة وصولها إلى المكانة المطلوبة. ولكل هذه المشاكل فإن الجهاز الإنتاجي في هذه الدول لا يستجيب للزيادة في الطلب الكلي الفعلي وذلك بالرغم من ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك ومن ثم معامل المضاعف فيها، ولا يترتب على الزيادة في الطلب زيادة في إنتاج السلع والخدمات. وبهذا يكاد ينحصر أثر زيادة الطلب على زيادة الدخل القومي النقدي، لا الحقيقي، وحدوث ارتفاع تضخمي في الأسعار وتدهور في قيمة النقود. فالمضاعف في هذه الحالة لا يضاعف الدخل القومي الحقيقي بقدر ما يضاعف الأسعار أو الدخل القومي النقدي.

الفصل الثانى
إجراءات تحضير وإعداد الميزانية

تستلزم دراسة إجراءات تحضير وإعداد الميزانية أن نقسم هذا الفصل إلى المباحث الثلاث الآتية

المبحث الأول السلطة المختصة بتحضير الميزانية.

المبحث الثانى: الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية.

المبحث الثالث: الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة فى الميزانية

المبحث الأول
السلطة المختصة بتحضير الميزانية

تلعب السلطة التنفيذية الدور الأساسى فى هذه المرحلة، ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات[1]**الاعتبار الأول** ، الموازنة تعبر عن البرنامج والخطط الحكومية فى المجالات المختلفة. **الاعتبار الثانى**، أن السلطة التنفيذية تتولى إدارة وحدات القطاع العام، ومن ثم فهى وحدها التى تعلم ما تتطلبه هذه الإدارة من نفقات. **الاعتبار الثالث**، أن هذه السلطة تعد أكثر السلطات معرفة بالمقدرة المالية للاقتصاد القومى، وذلك بفضل الأجهزة الإحصائية المختلفة التى تشرف عليها والتى توفر لها البيانات والتقديرات الضرورية فى هذا الصدد. وأخيراً **الاعتبار الرابع**، أن السلطة التنفيذية تعتبر فى وضع أفضل من السلطة التشريعية فيما يتعلق بتحديد الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية لعدم خضوعها للاعتبارات المحلية والإقليمية التى تؤثر على أعضاء المجالس الممثلة للشعب.

---

(١) أنظر ، د. باهر عتلم ، مرجع سابق، ص ٢٠٠

فالسلطة التنفيذية تتولى مهام تحضير الميزانية بينما تتركز مهام السلطة التشريعية فى مرحلة تالية تخص اعتماد الميزانية.

فالسلطة التنفيذية هى أقدر من السلطة التشريعية على تقدير أوجه الإنفاق التى يحتاجها كل مرفق من مرافق الدولة بفروعه المختلفة، وكذلك أيضاً بشأن تقدير أوجه الإيرادات المختلفة والمبالغ التى تحصل من كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة. كما أن السلطة التنفيذية هى التى يعول عليها فى تنفيذ الميزانية ومن ثم فإنه من المنطقى أن يعهد إليها بإعداد وتحضير الميزانية على نحو ملائم للظروف الاقتصادية التى تمر بها كل دولة، ويكون من المؤكد أنها ستقوم بهذه المهمة بكل دقة وعناية. وأخيراً ، فإن الميزانية تعبر عن النشاط المالى للدولة خلال فترة مقبلة، ولذا فإنه يجب أن يسود الإنسجام والتوافق بين أجزاء وبنود وتقسيمات الميزانية المختلفة. ولا يمكن أن يتحقق ذلك لو ترك الأمر للسلطة التشريعية. فأعضاء هذه السلطة الأخيرة يحاولون، غالباً، بكافة السبل الممكنة كسب رضاء ناخبيهم عن طريق إعداد ميزانية شعبية لا يراعى فيها القواعد الفنية، من جهة، ولا توازن الإيرادات مع النفقات، من جهة أخرى. مما يؤدى فى النهاية إلى إخراج ميزانية غير متناسقة، ولا تعبر عن الواقع الفعلى لخطط وبرامج الحكومة المستقبلة. وبالرغم من ذلك، فإنه من المتوقع أن تطالب السلطة التشريعية السلطة التنفيذية بمراعاة بعض الاعتبارات فى عملية إعداد وتحضير الميزانية، كأن تلزمها باحترام الخطة الاقتصادية العامة للدولة التى سبق له الاقتراع عليها بالموافقة. وهى فى هذا الصدد يتوقف دورها عند حد التوجهات العامة دون الدخول فى تفاصيل الإعداد والتحضير للميزانية.

وإذا كان من المتفق عليه بين الدول المختلفة أن السلطة المختصة بتحضير وإعداد الميزانية هى السلطة التنفيذية،إلا أنه من غير المتفق عليه تحديد شخص المسئول الذى يقوم بهذه المهمة وحدود سلطاته . وعلى سبيل المثال فإن وزير المالية الإنجليزى يعد المسئول الأول عن إعداد

الموازنة ويتمتع بسلطات واسعة فى هذا الصدد. فتقدر النفقات بمعرفة كل وزير ثم تبلغ إلى وزير المالية الذى يكون له سلطة إعادتها إلى الوزراء مرة أخرى إذا ارتأى ضرورة إدخال تعديلات معينة عليها. فإذا لم يوافق هؤلاء على إجراء هذه التعديلات فإنه يكون من حقه منفرداً إجراء تلك التعديلات. وعلى العكس من ذلك فإن وزير المالية الأمريكى لا يكون له مثل هذه السلطات فدوره كدور باقى الوزراء، إذ أن رئيس الدولة بنفسه يقوم بالإشراف على عملية إعداد وتحضير الميزانية، والفصل فى الخلافات بين الوزراء حول توزيع الموارد العامة على مختلف المرافق العامة، وهو ما يطلق عليه بنظام الحكم الرئاسى فرئيس الدولة هو الذى يعد رئيس السلطة التنفيذية ويعتبر باقى الوزراء مساعدين له ، وهو يتولى تحضير الميزانية عن طريق مكتب الميزانية" ، دون أن يترك أمر تحضيرها إلى وزراء المالية الأمريكية أما فى فرنسا ومصر، فإن وزير المالية يتولى إعداد الميزانية بصورة عامة دون أن ينفرد مستقلاً بها. فإذا أراد إدخال أى تعديلات فى الميزانية دون موافقة الوزير المختص عليها، فإنه لا يملك إجراء هذا التعديل، بل يتم عرض هذا الاقتراح بالتعديل على رئيس الوزراء الذى يحيل الأمر بدوره إلى مجلس الوزراء للفصل فى هذا الخلاف. فهذه الدول ، فرنسا ومصر، لا تأخذ بالتوسع أو التضييق فى سلطات وزير المالية ، بل تحدد سلطاته بما يحقق منفعة الدولة.

ويلاحظ، بوجه عام، أنه كلما اتجهت الدولة إلى توجيه اقتصادها وأخذت بمبدأ التخطيط فى هذا الصدد ، كلما تضاءلت أهمية الدور الذى يلعبه وزير المالية فى عملية الإعداد.

المبحث الثانى
الإجراءات الفنية المتبعة بصدد تحضير الميزانية

لقد جرى العمل على أن وزير المالية، باعتباره ممثلاً للسلطة التنفيذية، يقوم بمطالبة كافة الوزارات والمصالح بإرسال تقديراتها

لإيراداتها ونفقاتها عن السنة المالية المقبلة فى موعد يحدده، لكى يتسنى له الوقت اللازم لإعداد مشروع ميزانية الدولة فى الوقت المناسب.

وبمعنى آخر، أن هذه المرحلة تبدأ عادة من الوحدات الحكومية الصغيرة، حيث تتولى كل مصلحة أو هيئة أو مؤسسة عامة إعداد تقديراتها بشأن ما تحتاج إليه من نفقات ، وما تتوقع الحصول عليه من إيرادات خلال السنة المالية الجديدة المطلوب إعداد ميزانيتها. وتقوم كافة الهيئات فى الدولة بإرسال هذه التقديرات إلى الوزارة التابعة لها، وتقوم الأخيرة بمراجعتها وتنقيحها. ويكون من سلطتها إجراء التعديلات الجوهرية التى تراها ملائمة ، ثم تقوم بإدراجها فى مشروع واحد متكامل لميزانية الدولة، حيث يرفع مع البيان المالى إلى السلطة التشريعية لفحصه واعتماده.

وبعد أن تصل كافة تقديرات الوزارات المختلفة والهيئات التابعة للدولة إلى وزارة المالية، تقوم هذه الأخيرة بإضافة تقديرات نفقاتها" أى نفقات وزارة المالية" ، وبتقدير إيرادات الدولة التى تحصلها المصالح التابعة لها. وتتولى إدارة الميزانية[١] بالوزارة جمع كافة التقديرات المشار إليها وتنسيقها بعد أن تتصل بالوزارات المختلفة إذا اقتضى الأمر، ويكون مشروع الميزانية الذى يرسل إلى اللجنة المالية بالوزارة مرفقا به مذكرة تفسيرية . وتعد اللجنة المالية فى الوزارة مشروع الميزانية ويتم عرضه على مجلس الوزراء ، الذى يتولى عرضه بعد ذلك على السلطة التشريعية فى الموعد المنصوص عليه فى الدستور.

ويتضح مما سبق، أن عملية إعداد الموازنة يتم على نحو روتينى[٢] مثل كافة الأعمال الحكومية. فكل إدارة من إدارات الدولة تستعد قبل نهاية السنة المالية لتحديد احتياجاتها من النفقات والإيرادات عن السنة المقبلة ،

---

(١) انظر، د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٣٥٩.

(٢) انظر ، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٤٤.

وبمجرد أن يتم تحديد اعتماداتها من أموال الدولة ، تسرع هذه الإدارات بإنفاقها مراعية القواعد القانونية للإنفاق فقط، مما يجعل الموازنة العامة تبدو كما لو كانت مجموعة من التصريحات لكبار موظفى الدولة بإنفاق الموارد العامة. فى حين تقتضى النظرة السليمة لها اعتبارها مجموعة من الالتزامات المتعلقة بتنفيذ مهام محددة تهدف لتعظيم النفع العام وتحقيق أهداف اقتصادية محددة.

وإزاء كافة الاعتبارات المتقدمة، فقد بدأت الدول، وخاصة المتقدمة، نحو الاتجاه إلى الأساليب الحديثة بشأن إعداد وتحضير الموازنة العامة. بحيث تعبر بصورة حقيقية عن تقديرات الدولة فيما يتعلق بالنفقات والإيرادات الخاصة بسنة مقبلة، ومن ثم توضح الاتجاهات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية لكل دولة.

ولعل التجربة الأمريكية، فى هذا الصدد. خير مثال على ذلك. فقد قام الكونجرس الأمريكى بتشكيل لجنة خاصة هى لجنة هوفر فى سنة لدراسة السبل الحديثة لإعداد الموازنة العامة. وقد انتهت تلك الدراسة إلى ضرورة تقسيم الموازنة إداريا(**التقسيم الإدارى**)، وكذلك وفقا لوظائف الدولة (**التقسيم الوظيفى**). وقد دعت هذه اللجنة إلى ضرورة تسجيل مختلف الأعباء المالية التى تتحملها الدولة فى الموازنة العامة أى ضرورة تحديد أوجه الإنفاق المختلفة للأموال العامة وذلك كى تعبر بصورة واقعية عن الوضع المالى الحقيقى للدولة. ويمثل ذلك دعوة صريحة للتخلى عن النظرة التقليدية للموازنة العامة باعتبارها سجلا لنفقات وإيرادات الدولة ، واعتناق نظرة حديثة بحيث تصبح الموازنة العامة أداة لترشيد استخدام الدولة للأموال العامة. وقد أخذت العديد من الدول بهذين التقسيمين بصدد إعداد ميزانيتها العامة

ويتمثل التقسيم الإدارى، وهو الأسلوب التقليدى، لإعداد وتحضير الميزانية العامة، فى تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات والإيرادات وفقا للوحدات الحكومية فى الدولة.(الوزارة –المصالح– الهيئات– الإدارات..)

ويحقق هذا التقسيم عدة مزايا: فكل وحدة تساهم في تحضير وإعداد ميزانية الدولة من خلال قيامها بتحديد حجم النفقات المستقبلة وإيراداتها المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة. إذ تعد كل وحدة من وحدات الدولة هي الأقدر على تحديد حجم نفقاتها وإيراداتها كما أن التقسيم الإدارى، يمكن السلطة التشريعية من مناقشة واعتماد ومراقبة الموازنة بسهولة عن طريق دراسة الوضع المالى لكل وحدة حكومية على حدة. ولذا فلا تكاد دولة واحدة لا تستخدم هذا التقسيم فى ميزانيتها العامة.

إلا أنه يعاب على هذا التقسيم أنه غير كاف، لأنه لا يعكس مطلقا درجة كفاءة أى وحدة من وحدات الدولة بالمقارنة مع غيرها من الوحدات. كما أنه لا يسمح بمتابعة النشاط الحكومى ودراسة تطور توزيع الموارد العامة، على مختلف وظائف الدولة، بصورة تسمح بتقسيم هذا النشاط بأسلوب اقتصادى.

ولذلك ، فقد آثرت الأساليب الحديثة أن تأخذ بأسلوب التقسيم الوظيفى(١) Function Classification جنبا إلى جنب مع التقسيم الإدارى Administrative Classification السالف ذكره. ويقوم هذا التقسيم على أساس تصنيف النفقات العامة وتبويبها فى مجموعات متجانسة ، تخصص كل مجموعة لوظيفة معينة من وظائف الدولة. فالمعيار المتبع فى هذا التقسيم هو نوع الوظيفة أو الخدمة التى ينفق المال العام من أجلها،بغض النظر عن الوحدة أو الجهاز الحكومى الذى يقوم بالإنفاق أو طبيعة الأشياء المخصصة بهذه النفقات.

فمثلا يدرج ضمن بند الصحة جميع النفقات المخصصة للصحة المدرسية بالرغم من تبعية الأخيرة لوزارة التربية والتعليم

استخدام نوع الوظيفة التى تؤديها الحكومة كمعيار للتقسيم يستلزم توزيع الكثير من بنود النفقات العامة الثابتة التى لا تمثل فى حد ذاتها

---

(١) د. حامد دراز. مبادئ الاقتصاد العام، سنة ١٩٨٩، ص ٥٠٦

وظيفة مستقلة[1] على مختلف الوظائف الرئيسية المستخدمة فى التقسيم. ويخرج عن ذلك بعض النفقات التى يفضل بقاءها فى بند مستقل لكونها لا تحقق وظيفة معينة . مثال ذلك نفقات خدمة الدين العام. فبالإضافة إلى صعوبة توزيع خدمة الدين العام على الوظائف المختلفة فإن لها من الأهمية الخاصة ما يبرر بقاءها فى بند واضح ومتميز

وإذا كان استخدام التقسيم الوظيفى يهتم أساساً بجانب النفقات العامة، إلا أن أى تقسيم للميزانية العامة للدولة لابد أن يتضمن جانب الإيرادات العامة حتى تكتمل الفائدة. إلا أنه ووفقا لقاعدة عدم تخصيص الإيرادات، السالف توضيحها، فإن الإيرادات العامة فى الميزانية لا يمكن تقسيمها تقسيما وظيفيا، وإلا تكون مخالفة لقاعدة هامة من القواعد التى تحكم إعداد وتحضير الميزانية العامة للدولة. وإزاء ذلك، فإنه يكتفى بتقسيم[2]جانب الإيرادات العامة تقسيما يتمشى مع الغرض الأساسى للتقسيم الوظيفى، ألا وهو نشر بيانات الميزانية العامة بطريقة واضحة ومختصرة تسهل على غير المتخصصين إدراك كنهها وتفهم مضمونها والوقوف على مدى أهمية دور الحكومة والقطاع العام فى الاقتصاد القومى.

ومما هو جدير بالذكر، أن للتقسيم الوظيفى أهمية كبيرة فى إعداد وتحضير ميزانية الدولة، إذ يحقق العديد من المزايا: فإن تقسيم وتصنيف وتبويب النفقات العامة فى مجموعات متجانسة، تخصص كل منها لوظيفة معينة من وظائف الدولة، يجعل من اليسير على الشخص العادى،غير المتخصص ، الوصول إلى كل ما يخص النشاط الحكومى واتجاهات الدولة الاقتصادية ، خاصة بالنسبة لحجم القطاع العام ودرجة أهميته فى

---

(١) مثل نفقات رئاسة الجهورية، الديوان العام للحكومة، مجلس الشعب، الجهاز المركزى للمحاسبات، الجهاز المركزى للتعبئة والإحصاء، الجهاز المركزى للتنظيم والإدارة ... الخ

(٢) أنظر، د. حامد دراز ، مرجع سابق، ص ٥٠٧ وما بعدها.

الاقتصاد القومى. كما يسمح هذا التقسيم بإجراء المقارنة فيما يتعلق بالنفقات العامة وكيفية توزيعها على وظائف الدولة واتجاهات هذا التوزيع. وأخيراً، فبواسطة يمكن تحليل النشاط الحكومى، والوقوف على التغيرات التى تحدث فى طبيعة هذا النشاط ونطاقه من عام لآخر.

وقد أخذت النظريات الحديثة بشأن أساليب إعداد وتحضير الميزانية بالعديد من الأساليب الحديثة[1] والتى تتمثل فى

أولا: ميزانية الأداء: التى تعنى ، بصورة مختصرة، إعادة تقسيم جانب النفقات العامة للميزانية بحيث يظهر كل ما تنجزه الدولة من أعمال وليس ما تشتريه الدولة من سلع وخدمات ، ومن ثم فإن القائمين على إعداد ميزانية الأداء لا يهتمون فى المقام الأول، بتحديد عناصر الإنتاج المستخدمة فى كل وحدة حكومية (أجور عمال مواد البناء مثلاً)، بل يهتمون بتحديد المنتج النهائى من استخدام هذه العوامل (إنشاء مستشفى جامعى،بناء مدرسة..) فإستخدام الأموال العامة، وفقاً لهذا الأسلوب،يتم بقصد تحقيق أهداف إنتاجية محددة.

ثانيا: ميزانية التخطيط والبرمجة: ويقوم هذا الأسلوب على أساس النظر إلى احتياجات المجتمع ووسائل إشباعها، بصورة شاملة ومتكاملة. وتهدف طريقة الإعداد هذه إلى تحقيق الاستخدام الأمثل والرشيد للموارد العامة بأفضل صورة ممكنة. إذ يفترض فيمن يضطلعون بإعداد الميزانية معرفة كافة البدائل الممكنة للإنفاق العام،والقيام بالمقارنة بين تكلفة ومنفعة كل بديل والآخر لكى يتمكنوا من تحقيق هدف الرشادة الاقتصادية للموارد العامة. ويقوم هذا الأسلوب على عناصر ثلاثة هى: التخطيط ، والبرمجة، والموازنة.

---

(١) لمزيد من التفاصيل أنظر، د. حامد دراز ، مرجع سابق، ص ٥٢٥ ٥٤٩ وكذلك فى نفس المعنى ، د. مجدى شهاب ، مرجع سابق، ص ٣٤٧: ٣٦٥ .

إذ يمثل **التخطيط**،الأهداف التى تسعى الحكومة إلى تحقيقها فى المدى الطويل. **أما البرمجة**،فهى تتعلق بالبدائل المختلفة الكفيلة بتحقيق هذه الأهداف المحددة مع تقدير العبء المالى لكل بديل، والأساليب الأكثر ملائمة لتحقيق هذه الأهداف، لكى تصل فى نهاية المطاف إلى وضع برامج متكاملة بالأهداف التى تسعى إلى تحقيقها، وأساليب تنفيذ كل منها وكيفية تمويل هذا التنفيذ وأخيرا **الموازنة**، التى هى عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج فى صورة اعتمادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالى فى المدى القصير، أى أنها تقوم بالتوفيق بين اعتبارات المدى القصير(الموارد المالية المتاحة فورا) وخطط المدى الطويل

ثالثا:الإدارة بالأهداف التى تتطلب أن يتم تخصيص اعتمادات الميزانية وفقا للأهداف الفرعية التى تسعى كل إدارة أو مصلحة حكومية لتحقيقها. أى أن ذلك يستوجب أن يقوم كل مرفق بتحديد أهدافه أولا ، ثم يقوم رئيس كل قسم أو إدارة فى المرفق بتحديد أهدافه الفرعية التى يعتزم تحقيقها خلال العام المالى القادم، ثم يتم تحديد الاعتمادات المطلوبة وفقا لهذه الأهداف الفرعية. على أن تدور عمليات التنفيذ والمتابعة والتعديل على مدار العام فى إطار هذه الأهداف الفرعية ومدى تحقيقها والعقبات والمشاكل التى تعترض تحقيقها.

وأخيرا ،**الميزانية ذات الأساس الصفرى Zero Base- Budget** وهى تبدأ بضرورة أن يتم تحليل البيانات ودراسة جدوى وتقييم كافة الأنشطة والبرامج سنويا، على اعتبار أنها أنشطة وبرامج جديدة غير مرتبطة باعتمادات سابقة وهى تؤدى إما إلى تطوير وتحسين البرامج أو النشاط وزيادة الاعتمادات اللازمة له، أو إبقاء الاعتمادات السابقة كما هى أو تخفيضها أو إلغاء النشاط أو البرنامج نفسه إذا ثبت عدم جدواه، وبغض النظر عن المرحلة التى وصل إليها تنفيذ هذا البرنامج.

المبحث الثالث
الأساليب المتبعة لتقدير النفقات والإيرادات الواردة فى الميزانية

تختلف الطرق والأساليب المتبعة لتقدير كل من النفقات والإيرادات العامة الواردة فى الميزانية. وإن كان الهدف الذى تسعى إليه السلطة التنفيذية المختصة بإعداد وتحضير الميزانية هو أن تكون تقديراتها مطابقة للواقع بقدر الإمكان ، لكى تتمكن من تنفيذ السياسة المالية المقررة للدولة دون حدوث أى اضطرابات متعلقة بزيادة النفقات ونقص الإيرادات عما هو متوقع.

ويمكن تقدير النفقات والإيرادات فى الميزانية بعدة طرق:

أولا:تقدير النفقات:

يتم عادة تقدير النفقات دون صعوبات فنية كثيرة. إذ أن كل مرفق يحدد نفقاته المستقبلة على أساس حجم نفقاته السابقة مضافاً إليها ما سيقوم به المرفق من نفقات خاصة بالاستثمارات أو الإنشاءات خلال السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير النفقات أو ما يعرف بالاعتمادات باستخدام عدة طرق

(١) الاعتمادات التحديدية والاعتمادات التقديرية:

ويقصد بالاعتمادات التحديدية les credits Limitatifs ، تلك التى تمثل الأرقام الواردة بها الحد الأقصى لما تستطيع الحكومة إنفاقه دون الرجوع إلى السلطة التشريعية. وتعد هذه الطريقة هى الأساس فى اعتمادات النفقات وتطبق بالنسبة للمرافق القائمة بالفعل والتى يكون لها خبرة فى تقدير نفقاتها المستقبلة، مما يعنى عدم تجاوزها للاعتمادات المخصصة لتغطية هذه النفقات.

أما الاعتمادات التقديرية Les Credits evaluatifs ، ويقصد بها

النفقات التى يتم تحديدها على وجه التقريب. وهى تطبق عادة على المرافق الجديدة التى لم يعرف نفقاتها على وجه التحديد. ويجوز للحكومة أن تتجاوز مبلغ الاعتماد التقديرى دون الرجوع إلى السلطة التشريعية، على أن يتم عرض الأمر عليها فيم بعد للحصول على موافقتها، أى أن موافقة السلطة التشريعية عليها تعد موافقة شكلية.

(٢)اعتمادات البرامج:

وهذه الطريقة لتقدير النفقات تتعلق بالمشروعات التى يتطلب تنفيذها فترة طويلة. ويتم تنفيذ هذه البرامج بطريقتين: إما عن طريق أن يتم تحديد مبلغ النفقات بصورة تقديرية، ويتم إدراجه فى ميزانية السنة الأولى على أن يتم إدراج فى ميزانية كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذى ينتظر دفعه فعلاً من النفقات. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات الارتباط.** أما الطريقة الثانية، فهى تتلخص فى أن يتم إعداد قانون خاص مستقل عن الميزانية يسمى بقانون البرنامج توافق عليه السلطة التشريعية. وبموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالى على أن يتم تنفيذه على عدة سنوات ويوافق على الاعتمادات اللازمة له، ويقسم هذا القانون ذاته البرامج على عدة سنوات ويقرر لكل جزء منها الاعتمادات الخاصة بها. وتسمى هذه الطريقة **بطريقة اعتمادات البرامج.**

ثانيا: تقدير الإيرادات:

يثير تقدير الإيرادات العامة صعوبات فنية ، إذ أنه يرتبط أساساً بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التى قد تطرأ على الاقتصاد القومى من أجل تحديد مصادر الإيرادات المختلفة، وخاصة الضرائب، فى السنة المالية المقبلة.

ويتم تقدير الإيرادات العامة باستخدام عدة طرق

(١) التقدير الآلى:

تتمثل هذه الطريقة فى تقدير الإيرادات المقبلة على أساس آلـــى لا يترك للقائمين بتحضير الميزانية أى سلطة تقديرية فيما يتعلـــق بتقديـــر الإيرادات المتوقع الحصول عليها.

وتستند هذه الطريقة أساسا على قاعدة السنة قبل الأخيرة. إذ يتـــم تقدير الإيرادات على أساس الاسترشاد بنتائج آخر ميزانية نفـــذت أثنـــاء تحضير مشروع الميزانية الجديدة. وقد أضيفت قاعدة أخرى إليـــها هـــى قاعدة الزيادات التى بموجبها يتم إضافة نسبة مئوية على آخر ميزانيـــة نفذت، تحدد على أساس متوسط الزيادة التى حدثت فى الإيرادات العامـــة خلال الخمس سنوات السابقة.وتتميز هذه الطريقـــة بـــأن تحديـــد حجـــم الإيرادات والنفقات يتم بصورة تحفظية.

الا أنه يعاب على هذه الطريقة أن الحياة الاقتصادية لا تسير فـــى اتجاه ثابت. فغالبا ما تتأرجح بين الكساد والانتعاش من فترة إلى أخـــرى. كما أن انتشار التضخم وارتفاع الأسعار وانخفاض القوة الشرائية فى كثير من البلاد فى العصر الحديث يجعل من الصعب استخدام هذه الطريقة فـــى تحديد حجم الإيرادات.

(٢) التقدير المباشر:

تستند هذه الطريقة أساساً على التوقع أو التنبؤ باتجاهات كل مصدر من مصادر الإيرادات العامة على حدة ، وتقدير حصيلته المتوقعة بنـــاء على هذه الدراسة مباشرة.

فتطلب السلطة المختصة من كل مشروع فى القطاع العام أن يتوقع حجم مبيعاته وإيراداته العامة للسنة المالية المقبلة، على أن يكـــون لكـــل وزارة أو هيئة حكومية تقدير ما تتوقع الحصول عليه من إيـــرادات فـــى شكل رسوم أو ضرائب عن نفس السنة المالية موضوع الميزانية الجديدة.

وواقع الأمر، أن هذا التوقع يرتبط بصورة وثيقة بمستوى وحجم النشاط الاقتصادى[1] فى الدولة. ففى فترات الرخاء والانتعاش تزداد الدخول والثروات والمبيعات والأرباح والاستهلاك والواردات والصادرات.. الخ. أى أن حركة الأنشطة الاقتصادية عموماً تكون فى حالة انتعاش ورواج. ويترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة فى الحصيلة الإيرادية بصورة قد تفوق الحصيلة المتوقعة. أما فى فترات الكساد فتصاب الأنشطة الاقتصادية فى مجموعها بحالة من الخمول، مما يترتب عليه قلة الحصيلة الإيرادية وزيادة حجم النفقات عن حجم الإيرادات، مما يمثل صعوبة على لجان تقدير الإيرادات، إذ أن ذلك يتطلب دراسة وتحليل للتقلبات الاقتصادية الطارئة على الاقتصاد القومى.

وإذا كانت طريقة التقدير المباشر تمثل أفضل الطرق لتقدير الإيرادات، فإن اللجان المتخصصة يجب عليها الاسترشاد بعدة أمور لكى تصل إلى تقديرات قريبة جداً من الواقع، تتمثل فى مبلغ الإيرادات الفعلية السابق تحصيلها ومستوى النشاط الاقتصادى المتوقع والتغيرات المنتظرة فى التشريع الضريبى (باعتباره أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق) الخ مع مراعاة عدم المغالاة فى التقدير حتى يكون أقرب ما يكون إلى الواقع.

---

(١) أنظر، د. عادل حشيش، أصول الفن المالى للاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية سنة ١٩٩٧، ص ٣٠١.



الباب الثانى
اعتمـــاد الميـزانيـــة

مقدمة :

لا يعتبر مشروع الميزانية العامة موازنة تلتزم الحكومة بتنفيذها إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة طبقاً للنظام السياسى لكل دولة. والسبب الرئيسى فى ذلك ، أن الميزانية العامة تمثل تدفقات مالية يـترتب عليـها إعادة توزيع الدخل القومى الحقيقى بين الطبقـات والفئـات والأفـراد، وبالتالى تحرص الدول المختلفة على ضرورة اعتماد السـلطة الممثلـة للشعب، أى السلطة التشريعية ، لمشروع الموازنة حتـى يصبـح قـابلا للتنفيذ[1].والسلطة المختصة باعتماد الميزانية هى المجلـس التشـريعى ، ويتم اعتماد الموازنة داخله بإجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كـل دولة. وعليه سوف نقسم هذا الباب على النحو التالى:

الفصل الأول : السلطة المختصة باعتماد الميزانية

الفصل الثانى: أداة اعتماد الميزانية.

---

(١) د. محمود عبد الفضيل، د. محمد رضا العدل، مبادئ المالية العامة، دار النهضـة العربية، سنة ١٩٨٢، ص ١٢٦

الفصل الأول
السلطة المختصة باعتماد الميزانية

السلطة المختصة باعتماد وإجازة الميزانية هى السلطة التشـويعية فهذا الاعتماد شرط أساسى لا غنى عنه لوضع الميزانية موضع التنفيـــذ وذلك طبقاً للقاعدة المشهورة " أسبقية الاعتماد على التنفيذ"

وقد نشأ حق السلطة التشريعية فى اعتماد الموازنة وإقرارها مـــن حقــها فــى الموافقــة علــى الضرائـــب No taxation without representation ، وعلى مراقبة موارد الدولة عامة. إذ من الواضــح أن هذا الحق ، أى الحق فى فرض الضرائب، يغدو قليل القيمة إذا لم يعترف للسلطة التشريعية بحق آخر مقابل له هو الحق فى الموافقة على النفقـات. وهذا أمر بدهى،إذ لا فائدة ترجى من مراقبة الإيرادات طالما أن الحكومة ستستأثر بسلطة إنفاقها كيفما يحلو لها.

ولقد قررت الدساتير المصرية المتعاقبة هــذا الحــق، أى اعتمـــاد الميزانية، للسلطة التشريعية إذ تنص المادة ١١٥ من الدستور الدائم لعـــام ١٩٧١ على أنه " يجب عرض مشروع الموازنة العامـــة علـــى مجلـــس الشعب قبل شهرين على الأقل من بدء السنة المالية ولا تعتبر نـــافذة إلا بموافقته عليها" . ولما كان من المتصور عملا ، ألا يفرغ مجلس الشـــعب من مناقشة الموازنة الجديدة واعتمادها قبل بداية السنة الماليـــة الجديـــدة المعمول عنها مشروع الميزانية، فقد أباحت الفقرة الثانية من المـادة ١١٥ المذكورة للحكومة مد العمل بالموازنة القديمة لحيـــن اعتمـــاد الموازنـــة الجديدة.

ويمر اعتماد الموازنة داخل المجلس التشريعى بثلاث مراحل علـــى النحو التالى:

أ- مرحلة المناقشة العامة: حيث يعرض مشروع الموازنة العامة للمناقشة العامة فى البرلمان. وهذه المناقشة تنصب، غالباً، على كليات الميزانية العامة وارتباطها بالأهداف القومية كما يراها أعضاء المجلس.

ب-مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة: وتضطلع به لجنة متخصصة متفرعة عن المجلس النيابى(تسمى فى مصر بلجنة الخطة والموازنة وهى تتكون من عدد محدود من الأعضاء). ولها أن تستعين بما تراه من خبراء استشاريين من خارج المجلس. وتقوم اللجنة بمناقشة مشروع الميزانية فى جوانبها التفصيلية ثم تقدم بعد ذلك تقريرها إلى المجلس.

ج- مرحلة المناقشة النهائية: حيث يناقش المجلس مجتمعاً تقرير اللجنة ، ثم يصير التصويت على الموازنة العامة بأبوابها وفروعها وفقاً للدستور والقوانين المعمول بها فى هذا الشأن.

وبطبيعة الحال، تتوقف كفاءة السلطة التشريعية فى فحصها لمشروع الموازنة العامة على اعتبارات متعددة منها: توفر قدر وافى من الإحاطة بمختلف جوانب النشاط الحكومى ومكونات ميزانية الدولة. فضلاً عن توفر المعلومات المالية والاقتصادية لدى المجلس وورودها إليه فى الوقت المناسب. مدى نضج المؤسسات السياسية والاقتصادية والنقابية. إذ كلما كانت هذه المؤسسات ناضجة توفرت للسلطة التشريعية قوة سياسية يمكن أن ترفع تأثير تلك السلطة فى اعتماد وإقرار البرامج الاقتصادية والمالية،وعلى العكس كلما كانت هذه المؤسسات غير ناضجة كلما كانت السلطة التشريعية ضعيفة، وكان تأثير السلطة التنفيذية أقوى .

ويثور التساؤل حول حق المجلس التشريعى فى إجراء التعديلات على مشروع الميزانية . من المتفق عليه أن المجلس التشريعى لا يحق له إجراء تعديلات جزئية على مشروع الموازنة، ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل بناء متكاملاً يهدف إلى تحقيق سياسة الحكومة فى مختلف الميادين

السياسية والاقتصادية والاجتماعية ومن المتصور أن تؤدى تلك التعديلات إلى الإخلال بهذا التكامل. أضف إلى ذلك الخشية من سعى بعض النواب، فيما لو أعطى للمجلس حق تعديل الميزانية، لطلب تعديلات معينة بهدف تغليب المصالح الحزبية والعصبيات الانتخابية وليس بهدف تحقيق الصالح العام. لذلك فالمستقر عليه أنه لا يجوز لنواب الشعب إجراء أى تعديل على مشروع الموازنة العامة.

ولقد نصت على ذلك صراحة الفقرة الثالثة من المادة ١١٥ من الدستور الدائم لجمهورية مصر العربية بقولها" لا يجوز لمجلس الشعب أن يعدل مشروع الموازنة إلا بموافقة الحكومة"

ومؤدى ما تقدم، أن المجلس النيابى ينحصر حقه فى الموافقة على مشروع الموازنة فى جملته أو رفضه برمته. وفى الحالة الأخيرة ينبغى على الحكومة سحب مشروعها للميزانية العامة وتقديم استقالتها. ذلك أن رفض المجلس التشريعى لهذا المشروع ينطوى فى حقيقته على رفض لسياسات الحكومة مما يعنى فى التحليل الأخير سحب الثقة منها . اللهم إلا إذا تم حل المجلس النيابى وإجراء انتخابات نيابية جديدة.

الفصل الثانى
أداة اعتماد الميزانية

إذا وافق المجلس التشريعى على مشروع الموازنة العامة، فإنه يقوم بإصدارها بمقتضى قانون يطلق عليه " قانون ربط الموازنة" . وهو قانون يحدد الرقم الإجمالى لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة. ويرفق به جدولان: يتضمن الأول بياناً تفصيليا للنفقات، والثانى بياناً تفصيلياً للإيرادات.

ولقد ثار الخلاف حول ما إذا كان قانون ربط الميزانية يعد قانوناً بالمعنى الفنى الدقيق للكلمة، خاصة وأنه لا يقرر قواعد عامة مجردة وإنما يقرر فحسب اعتماد المجلس النيابى لمبالغ الإيرادات والنفقات الواردة فى الميزانية. ودون ما دخول فى تفاصيل النقاش حول هذا الموضوع فإن قانون ربط الميزانية يعد قانونا بالمعنى العضوى(لكونه صادراً من السلطة المختصة بالتشريع). ولقد أكدت محكمة القضاء الإدارى هذا المعنى فى حكم قديم وشهير لها صادر فى ٢٧ أبريل عام ١٩٥٣ ، إذ قضت أن قانون ربط الميزانية لا يتضمن عادة قواعد عامة ومجردة وإنما هو تحديد للإيرادات من مصادرها وتوزيع لها على مصاريفها العامة بما يكفل سير مرافق الدولة فى فترة محددة من الزمن هى فى الغالب عام واحد، وهذا العمل بطبيعته تنفيذى إدارى ولكن لأهميته ولتحمل أفراد الأمة أعباءه وأثره ، تقرر أن يصدر عن السلطة التشريعية التى تمثل إرادة الأمة فى أفرادها نواباً وشيوخاً. ولما كانت أغلب أعمال السلطة التشريعية تصدر فى شكل قوانين ، كانت الميزانية تربط هى الأخرى بقانون(١).

وجدير بالملاحظة أن اعتماد المجلس النيابى للإيرادات يختلف فى طبيعته عن اعتماده للنفقات: فاعتماده للإيرادات يعد بمثابة إجازة منه

---

(١) مجموعة مجلس الدولة، س ٧ ، ج ٣ ، صفحة ١٠٠.

للحكومة بتحصيلها، ومن ثم فإن الحكومة لا تلتزم فحسب بتحصيل المبالغ المستحقة لها فى حدود رقم الإيرادات الإجمالى الوارد بقانون الميزانية، بل يحق لها كذلك أن تتعدى هذا الرقم دون الحصول على إذن مسبق من المجلس النيابى بذلك. إذا الخطأ فى تقدير الإيرادات لا يستوجب بوجه عام تدخل ما من المجلس النيابى للتوفيق بين الإيرادات المقدرة والإيرادات الفعلية

ويختلف الوضع عن ذلك كلية فى خصوص اعتماد المجلس النيابى للنفقات العامة. إذ أن هذا الاعتماد يعد إجازة وتخصيصاً لأوجه إنفاقها. بمعنى أن هذا الاعتماد يتم تفصيلاً بحيث يعتمد كل باب على حدة ولا يجوز للحكومة تجاوز الرقم المحدد لكل نوع منها ولا نقل مبلغ من اعتماد مخصص لباب معين إلى اعتماد مخصص لباب آخر إلا بموافقة مسبقة من المجلس المذكور احتراما لقاعدة تخصيص الاعتمادات.

.ولقد نصت على ذلك صراحة المادة١١٦ من الدستور حيث استلزمت موافقة مجلس الشعب على نقل أى مبلغ من باب إلى آخر من أبواب الموازنة، وكذلك على كل مصروف غير وارد بها أو زائد فى تقديراتها وأن يصدر لذلك قانون.

وقد تدعو الحاجة الحكومة إلى طلب اعتماد نفقات معينة بخلاف تلك الواردة فى الميزانية العامة وذلك بعد الانتهاء من اعتماد تلك الأخيرة وأثناء تنفيذها. وقد يكون السبب فى طلب الاعتماد الإضافى ما تبين للحكومة من عدم كفاية المبالغ المرصودة فى الميزانية . وقد يكون السبب نشأة وجه جديد للإنفاق لم يرد فى تقديرات الميزانية ويحتاج إلى نفقات لمواجهته ، ويتعين ضرورة موافقة المجلس النيابى على هذه الاعتمادات الإضافية.

ومما لا شك فيه أن الإكثار من طلب الاعتمادات الإضافية يعد دليلاً على عدم دقة تقديرات النفقات فى الميزانية وأن العمل الحكومى لا يرتكز

على أساس من التخطيط السليم. هذا فضلاً عن أن طلب هذه الاعتمـــادات يؤدى إلى الإخلال بتوازن الميزانية، خاصة وأنه لا يذكـــــر فـــى طلـــب الاعتماد الإضافى مورد الإيراد الجديد الذى يمكن استخدام حصيلته فـــــى تغطية المبالغ الصادر بها الاعتمادات الإضافية.

الباب الثالث
تنفيذ الميزانية

تعد مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، وهى أهم المراحل وأكثرها خطورة ، المرحلة الأخيرة من مراحل الميزانية. ويقصد بها وضع بنودها المختلفة موضع التنفيذ. وتختص بها السلطة التنفيذية، وتشرف على هذا التنفيذ وزارة المالية التى تعتبر أهم أجزاء الجهاز الإدارى للدولة.

وبمعنى آخر، فإن هذه المرحلة تمثل انتقال الموازنة العامة من التطبيق النظرى إلى حيز التطبيق العملى الملموس.فتتولى الحكومة، ممثلة فى وزارة المالية ، تحصيل وجباية الإيرادات الواردة والمقدرة فى الميزانية، كما تتولى الإنفاق على الأوجه المدرجة فى الميزانية.

ولضمان تنفيذ الميزانية فى الأوجه المحددة لها، فقد اقتضى الأمر إيجاد وسائل مختلفة لمراقبة الميزانية للتأكد من مراعاة واحترام المكلفين بالتنفيذ كافة القواعد المالية أثناء ممارستهم لوظائفهم.

وبناء على ذلك سنقسم دراستنا لهذا الباب إلى فصلين

الفصل الأول : عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات.

الفصل الثانى: الرقابة على تنفيذ الميزانية

الفصل الأول
عمليات تحصيل الإيرادات والنفقات

تتولى وزارة المالية، باعتبارها عضواً من أعضاء السلطة التنفيذية، مهمة تنفيذ الميزانية ، عن طريق تجميع إيرادات الدولة من مختلف مصادرها وإيداعها فى خزانتها العامة أو فى البنك المركزى وفقاً لنظام حسابات الحكومة المعمول به. كما يتم الإنفاق فى الحدود الواردة فى اعتمادات الميزانية . ويتم تسجيل إيرادات الدولة فى خزانة الدولة أو البنك المركزى وتسحب منها النفقات التى تلتزم بدفعها.

ومن هنا فإن عمليات تنفيذ الميزانية تتمثل فى أمرين: عمليات تحصيل الإيرادات، وعمليات النفقات.

(١) عمليات تحصيل الإيرادات:

كما ذكرنا من قبل ، تختلف القيمة القانونية لإجازة السلطة التشريعية للإيرادات الواردة فى الميزانية عن قيمتها فيما يتعلق بالنفقات. فإجازتها للنفقات تعنى مجرد الترخيص للحكومة بالإنفاق فى حدود المبالغ التى تم اعتمادها. أما إجازتها للإيرادات فهى تنشئ التزاماً على عاتق الحكومة بضرورة تحصيل كافة المبالغ الواردة فى الإيرادات، بحيث لا تملك هذه عدم تحصيل جزء منها، وألا تكون قد ارتكبت خطأ تحاسب عليه أمام السلطة التشريعية(١).

ويتم تحصيل الإيرادات العامة بواسطة موظفين مختصين فى وزارة المالية مباشرة أو تابعين لجهات حكومية تتبع وزارة المالية.

وتراعى عدة قواعد عامة(٢) فى عمليات تحصيل الإيرادات العامة تتمثل فى:

---

(١) أنظر، د. عادل حشيش ، مرجع سابق، ص ٣٠٦.

وكذلك فى نفس المعنى ، د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٣٨١.

(٢) أنظر ، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٧٤.

(١) أن يتم تحصيل الإيرادات فى مواعيد معينة وطريقة معينة وفقاً لنص القانون.

(٢) أنه يجب تحصيل مستحقات الدولة فور نشوء حقوقها لدى الغير. وقد كفل المشروع حق الدولة فى تحصيل إيراداتها فى أسرع وقت ممكن، بإعطاء الحكومة حق امتياز على أموال المدين عن سائر الدائنين. كما أعطاها الحق فى إجراء الحجز الإدارى لتحصيل ديونها. كما ميز حق الدولة فى تحصيل دين الضريبة بتقريره أن المنازعة فى دين الضريبة لا يوقف دفعها، فيتم الدفع أولاً ثم التظلم فيما بعد.

(٣) لضمان دقة وسلامة التحصيل، فإنه من المقرر ، ووفقاً للقواعد التنظيمية ، الفصل فى عمليات التحصيل بين الموظفين المختصين بتحديد مقدار الضريبة، والآخرين المختصين بجبايتها.

(٢) عمليات النفقات

أن إجازة السلطة التشريعية لاعتمادات النفقات لا يعنى التزام الدولة بإنفاق كافة مبالغ الاعتمادات ، ولكنه يعنى الإجازة والترخيص للدولة بأن تقوم بنفقاتها العامة فى حدود هذه المبالغ دون أن تتعداها بأى حال من الأحوال،إلا بعد الحصول على موافقة صريحة ، وفقاً للإجراءات السالف بيانها، من السلطة التشريعية المختصة بذلك. وبمعنى آخر، فإن الدولة تكون غير ملزمة بإنفاق كافة المبالغ المعتمدة، بل تستطيع دائماً عدم إنفاق هذه المبالغ كلها أو بعضها إذا لم تدع إلى ذلك الحاجة.

ولضمان عدم إساءة استعمال أموال الدولة، والتأكد من إنفاقها على نحو ملائم، فقد نظم القانون عمليات صرف الأموال العامة على أربع خطوات هى:

(١) الارتباط بالنفقة:

وينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقاً من جانب الدولة .مثال ذلك، القرار الصادر بتعين موظف عام أو بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة مثل إنشاء طرق أو كبارى الخ. ومثل هذا القرار، الذى يترتب عليه ضرورة حدوث واقعة الإنفاق، لا يكون الغرض منه مجرد زيادة أعباء الدولة ولكن لتحقيق أهداف معينة تتمثل، كما رأينا فى الأمثلة السالفة، فى الاستعانة بموظف جديد، أو إنشاء طريق جديد.. أى أنها تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة . فالارتباط بالنفقة هنا يعتبر إرادى..

كما قد ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما. مثال ذلك، أن تتسبب سيارة حكومية فى إصابة مواطن ، مما يضطر الدولة إلى دفع مبلغ تعويض، فالواقعة هنا مادية وغير إرادية.

وفى كلتا الحالتين فإن الارتباط بالنفقة يعنى القيام بعمل من شأنه أن يجعل الدولة مدينة

(٢) تحديد النفقة:

بعد أن يتم الارتباط بالنفقة، تأتى الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها.فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن وخصمه من الاعتماد المقرر فى الميزانية. مع ضرورة التأكد من أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشئ حتى يمكن إجراء المقاصة بين الدينين.

ومن القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال. إذ يتعين على دائن الدولة أن ينهى أعماله أولاً التى تسببت فى دائنيته ، قبل أن تدفع له الدولة المبالغ المدينة بها نتيجة هذه الأعمال. حتى يتسنى لها تحديد مبلغ الدين على نحو فعلى

(٣)الأمر بالدفع:

بعد أن يتم تحديد مبلغ النفقة أو الدين، يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة. ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية أو من ينوب عنه.

(٤) الصرف:

ويقصد به أن يتم دفع المبلغ المحدد فى الأمر عن طريق موظف تابع لوزارة المالية. ومن المقرر أن يقوم بعملية الصرف موظف غير الذى يصدر عنه أمر الدفع منعا للتلاعب . وغالباً ما يتم هذا فى صورة إذن على البنك المركزى الذى تحتفظ فيه الدولة بحساباتها.

وجدير بالذكر أن الخطوات الثلاث الأولى تتعلق بالاختصاص الإدارى المتعلق بالجهة الإدارية، أما الخطوة الأخيرة فإنها تتعلق بالاختصاص الحسابى المتعلق بوزارة المالية. وهذا الفصل بين الاختصاصين الإدارى والحسابى من شأنه أن يحقق الضمانات الكافية ضد ارتكاب أى مخالفة مالية.

وبعد أن استعرضنا عمليات تحصيل الإيرادات وعمليات النفقات، فالسؤال الذى يطرح نفسه ماذا يحدث فى حالة عدم مطابقة الموازنة للواقع. وبعبارة أخرى كيفية مواجهة الاختلافات بين الأرقام التقديرية والأرقام الفعلية للنفقات والإيرادات العامة.

بالنسبة **للنفقات**، كما رأينا من قبل، فإن القاعدة المتبعة بالنسبة للنفقات العامة هى :قاعدة تخصيص الاعتمادات. بمعنى أن الاعتماد المخصص لنفقة معينة لا يجوز استخدامه لنفقة أخرى إلا بعد إجازة السلطة التشريعية لذلك. ومن ثم فإنه فى حالة مخالفة تقديرات النفقات للواقع، فلا يمكن التعديل فى التوزيع المعتمد للنفقات سواء بالزيادة أو النقصان إلا بموافقة السلطة التشريعية المختصة بذلك. وتختلف الإجراءات المتبعة للحصول على اعتماد من السلطة التشريعية بتعديل

جانب من النفقات العامة من دولة إلى أخرى . فقد يسمح للسلطة التنفيذية، كما رأينا، أن تنقل ،من بند إلى آخر داخل نفس الباب دون موافقة سابقة من السلطة التشريعية . كما قد يخصص فى ميزانية كل وزارة مبلغ من المال بصفة احتياطية للسحب منه فى حالة نقص النفقات المقدرة عن المصروفات المحققة، على أن تضيف إليه الوزارة إذا ما زادت النفقات التقديرية عن الفعلية. وقد تأخذ الدولة بنظام الميزانيات المعدلة، ومضمونه إذ ما تبينت السلطة التنفيذية ضرورة تجاوز الأرقام الفعلية عن الأرقام التقديرية ، فلا تتقدم بطلب الاعتمادات إضافية ، ولكن عليها أن تتقدم للسلطة التشريعية بميزانية كاملة مصححة للميزانية الأولى لمناقشتها واعتمادها[1].

أما **الإيرادات** فإن مخالفة تقديرات إيرادات الدولة للأرقام الفعلية ، لا يثير العديد من المشاكل فيما إذا تعلق بخطأ فى تقدير حصيلة كل نوع من أنواع الإيرادات المختلفة، إذ من المتصور أن تعوض أخطاء التقدير بعضها البعض. فالأخطاء بالزيادة تعوض الأخطاء بالنقص، دون أن يؤثر ذلك على تنفيذ الميزانية العامة وفقاً للقاعدة المتبعة بالنسبة للإيرادات العامة وهى " قاعدة عدم تخصيص الإيرادات" أما إذا تعلق الخطأ فى التقدير بالحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة، وكان الخطأ بالزيادة فإنه يتم التصرف فى الزيادة الإجمالية وفقا للنظم والقوانين المعمول بها فى كل دولة على حدة. وتثور المشكلة فى حالة الخطأ فى تقدير الحصيلة الإجمالية للإيرادات العامة بالنقصان، إذ تضطر الدولة فى هذه الحالة إلى اللجوء لمصادر غير عادية لسد العجز فى الإيرادات، مثل الاقتراض أو الإصدار النقدى.

---

(١) أنظر ، د. عادل حشيش ، مرجع سابق، ص ٣٠٧.

الفصل الثانى
الرقابة على تنفيذ الميزانية

تعد هذه المرحلة هى المرحلة الأخيرة التى تمر بها الميزانية العامة للدولة. وتسمى مرحلة مراجعة تنفيذ الموازنة. والهدف منها هو التأكد من أن تنفيذ الموازنة قد تم على الوجه المحدد للسياسة التى وضعتها السلطة التنفيذية وأجازتها السلطة التشريعية.

وبمعنى آخر، أن كل عملية مالية يقوم بها أى مشروع تستلزم وجود رقابة مالية من نوع معين. فمن باب أولى، تكون الحاجة إلى المراقبة على تنفيذ الموازنة العامة أكثر ضرورة وحيوية، وذلك بسبب: كبر حجم عملياتها، وما ترتبط به هذه العمليات من آثار توزيعية للدخل القومى الحقيقى بين الأفراد والفئات والطبقات، وأخيراً ما تسهم به هذه الموازنة فى التطور العام، الاجتماعى والاقتصادى والسياسى للمجتمع(١).

وبناء على ذلك ، فإن الهدف الأساسى من الرقابة على تنفيذ الموازنة هو ضمان تحقيقها لأقصى قدر من المنافع للمجتمع فى حدود السياسة العامة للدولة.

وتأخذ الرقابة على تنفيذ الميزانية عدة صور مختلفة، وهى الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة.

وسندرس تلك الصور فى المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: الرقابة الإدارية.

المبحث الثانى: الرقابة التشريعية.

المبحث الثالث: الرقابة المستقلة.

---

(١) أنظر ، د. محمود عبد الفضيل، مرجع سابق. ص ١٢٨

المبحث الأول
الرقابة الإدارية
Contrôle Administratif

تتولى وزارة المالية الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانيـــة، حيــث يقوم الرؤساء من موظفى الحكومة بمراقبة مرووسيهم .وكذلــك مراقبــة موظفى وزارة المالية عن طريق السكرتيرين الماليين ومديرى الحسـابات على عمليات المصروفات التى يأمر بدفعها الوزراء المختصون أو مــن ينوبون عنهم.

والرقابة الإدارية لتنفيذ الميزانية فى مصر تتم عن طريـــق وزراة المالية، حيث تخصص لهذا الغرض موظفين تابعين لها يقومون بعملـــهم فى الوزارات والمصالح المختلفة. ومنهم يتكون القسم المـــالى للـوزارة ويشمل المراقب المالى ومدير الحسابات ووكلاءها فى الــوزارة . وتتــم الرقابة الإدارية، من الناحية العملية، فى طريقتين أساسيتين

أ- **الرقابة الموضوعية:** وتعنى انتقال الرئيس إلى مكـــان عمــل المرؤوس ليتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. ومثالها أن ينتقل مدير المالية العامة إلى مكاتب رؤساء المصالح ، ورئيس المصلحة إلى مكاتب رؤساء الدوائر، ورئيس الدائرة إلى مكاتب سائر الموظفين التـابعين لــه وهكذا

ب- **الرقابة على أساس المستندات:** وهنا لا ينتقل الرئيس إلى محل عمل مرووسيه ، ولكن يقوم بفحص أعمالهم من خلال التقارير والوثـائق والمستندات. وتبدو هذه الطريقة أيسر فى التطبيق من الناحية العملية مـن الطريقة السالفة، الرقابة الموضوعية إذ أن انتقال الرئيس إلـــى مكـان عمل مرووسيه قد يؤدى ، وخاصة فى الدول النامية، إلى انضباط العمـل ودقته بصورة مؤقتة ، مما قد يؤثر بالسلب على سير العمــل ولا يحقــق الرقابة الفعالة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. ولذا فإن أغلــب الــدول

تأخذ بالطريقة الثانية، الرقابة على أساس المستندات.

وتنقسم الرقابة الإدارية من حيث توقيتها، إلى رقابة قبل تنفيذ الميزانية وأخرى لاحقة لتنفيذ الميزانية.

١-الرقابة السابقة :

تمثل الجزء الأكبر والأهم من الرقابة الإدارية، ويكون مهمتها عدم صرف أى مبلغ إلا إذا كان مطابقاً لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو القواعد المقررة فى اللوائح الإدارية المختلفة.

وقد نص قانون الموازنة العامة على وجوب امتناع مديرى الحسابات ورؤسائها ووكلائهم عن التأشير على كل أمر بصرف مبلغ إذا لم يكن هناك اعتماد أصلاً ،أو إذا طلب الخصم على اعتماد غير مخصص لهذا الصرف،وإذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة فى باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى آخر. كما نص أيضاً هذا القانون على أنه يتعين على المسئولين الماليين بالجهاز الإدارى للحكومة ووحدات الحكم المحلى والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات بأى مخالفة مالية.

٢- الرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

ويقصد بها الرقابة الإدارية اللاحقة على الحسابات. وتتلخص فى إعداد حسابات شهرية وربع سنوية وسنوية، ويقوم المراقب المالى فى كل وزارة أو مصلحة، بمناسبة إعدادها، بفحصها للتأكد من سلامة المركز المالى للوزارة أو المصلحة وبمراجعة دفاتر الحسابات المختلفة. ويضع عن كل هذا تقريراً يرسله مع الحسابات إلى إدارة الميزانية فى وزارة المالية. وتشمل أيضا بجانب الرقابة على الحسابات، الرقابة على الخزانة وعلى المخازن للتأكد من عدم حدوث اختلاسات أو مخالفات مالية(١).

---

(١) د. أحمد جامع، مرجع سابق،ص ٣٨٥.

ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، أيا كان نوعها لا تعدو أن تكون رقابة من الإدارة على نفسها، أى أنها رقابة ذاتية أو داخلية ، طبقاً للقواعد التى تضعها السلطة التنفيذية. ولذا فإنها لا تعد كافية للتأكد من حسن التصرف فى الأموال العامة. إذ كشفت التطبيقات العملية أن مراقبة الإدارة لنفسها قد أدى إلى العديد من مظاهر التسيب والإسراف بل والانحراف المالى، والتى كان مصدرها الأساسى يكمن فى انعدام الإشراف والرقابة على السلطة التنفيذية فى قيامها بتنفيذ الميزانية. ولذا فإن الرقابة الإدارية على تنفيذ الميزانية العامة لم تعد ذات أهمية فى هذا الشأن.

المبحث الثانى
الرقابة التشريعية

تتولى المجالس النيابية فى الدول الديمقراطية مباشرة الرقابة التشريعية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. فإذا كانت تلك المجالس هى التى تقوم باعتماد ميزانية الدولة، فإنه من الطبيعى أن يمنح لها حق الرقابة على تنفيذها للتأكد من سلامة وصحة تنفيذها على النحو الذى اعتمدتها وإجازتها به.

وتتمثل تلك الرقابة، التى يطلق عليها كذلك الرقابة السياسية، فى مطالبة المجالس النيابية للحكومة بتقديم الإيضاحات والمعلومات التى تساهم فى التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، سواء تم ذلك فى صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجوابات. كذلك فمن حق اللجان المالية التابعة للمجالس النيابة أن تستدعى ممثلى السلطة التنفيذية ، عند الضرورة، للاستماع إليهم فيما يخص مالية الدولة العامة، أو ماليتهم الخاصة. كما قد تتمثل الرقابة التشريعية عن طريق مناقشة الحساب الختامى عن السنة المالية السابقة .

وعلى هذا فإن الرقابة التشريعية على الموازنة العامة تتمثل في مرحلتين المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية، والمرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

١- المرحلة المعاصرة لتنفيذ الميزانية:

وتختص بالرقابة التشريعية لجنة الشئون المالية في المجالس النيابية، وهى " لجنة الخطة والموازنة" التى لها أن تطلب البيانات والمستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية . فإذا تبين وجود أى مخالفة للقواعد المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية، فإنه يكون من حقها تقديم أسئلة واستجوابات إلى الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الميزانية، بل وأيضا تحريك المسئولية السياسية ضد كل من يثبت فى حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية المتعلقة بسير وتنفيذ الميزانية أضف إلى ذلك، أن السلطة التشريعية تتمكن من إجراء الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة عندما تلجأ الحكومة إلى المجالس النيابية ، طالبة فتح اعتمادات إضافية ، إذ تقوم الحكومة بالضرورة بتقديم معلومات كافية إليها عن حالة تنفيذ الميزانية وتبرير طلبها بفتح هذه الاعتمادات ومناقشة الحكومة فى سياستها المالية.

٢-المرحلة اللاحقة على تنفيذ الميزانية:

تتعلق تلك المرحلة بعرض الحساب الختامى[١] عن السنة المالية المنتهية لمناقشته واعتماده ثم إصداره إما فى شكل قانون أو فى شكل قرار من رئيس الدولة. فالمجالس النيابية، كما رأينا، تقوم باعتماد للميزانية بعد تنفيذها مما يستتبع ذلك، منطقيا ، أن تعرض عليها نفس الميزانية بعد تنفيذها للتأكد من تطبيقها على نحو اعتمادها لها. فتقوم بالإطلاع على النتائج الفعلية للحساب المالى للدولة عن السنة المالية لهذه

---

(١) الحساب الختامى ، هو الوثيقة التى تبين مبالغ النفقات ومبالغ الإيرادات التى أنفقت فعلا بعد انتهاء السنة المالية.

الميزانية ومدى مطابقتها للميزانية فى الصورة التى اعتمدتها سواء بالنسبة للنفقات المعتمدة أو حصيلة الإيرادات[1]

ويشمل اعتماد المجلس النيابى للحساب الختامى اعتماد المبالغ التى أنفقت والتى حصلت بالفعل، واعتماده لإضافة ما قد يتحقق من فائض الإيرادات عن النفقات للاحتياطى العام أو تغطية مقدار العجز الناتج عن تجاوز النفقات للإيرادات عن طريق السحب من هذا الاحتياطى واعتماده.

فإذا تبين للسلطة التشريعية سلامة الموقف المالى للحكومة فإنها تقوم باعتماد هذا الحساب. أما إذا تبين لها حدوث أى مخالفات مالية جسيمة فى تنفيذ الميزانية فيحق لها تحريك المسئولية السياسية ضد الوزراء المخالفين وذلك عن طريق سحب الثقة من الوزير، وقد يصل الأمر إلى سحب الثقة من الحكومة بأكملها.

وتكون الرقابة أكثر فاعلية إذا تمكنت السلطة التشريعية من مناقشة الحساب الختامى مبكراً بعد انتهاء السنة المالية مباشرة. إذ ليس بخفى أن تغير الوزارات والوزراء قد يجعل منها مجرد رقابة شكلية أكثر منها موضوعية[2]. وتأكيداً لذلك فقد نصت المادة ١١٨ من الدستور الدائم المصرى لسنة ١٩٧١ على وجوب عرض الحساب الختامى لميزانية الدولة على مجلس الشعب فى مدة لا تزيد على سنة واحدة من تاريخ انتهاء السنة المالية.

وبالرغم من فاعلية الرقابة التشريعية ، فيعاب عليها أن أعضاء السلطة التشريعية لا يكون لديهم الوقت الكافى والخبرة الفنية والمحاسبية الكافية لمناقشة الحساب الختامى الذى قد يصل إلى آلاف الصفحات و الأرقام مناقشة تفصيلية .أضف إلى ذلك الأعباء والمهام السياسية الخطيرة

---

(١) أنظر، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٨٧.

(٢) أنظر ، د. مجدى شهاب، مرجع سابق، ص ٣٨٠.

التى ينقل بها أعضاء السلطة التشريعية، مما يجعل الرقابة التشريعية غير كافية بمفردها على تتبع سير ومراقبة حسن تنفيذ الميزانية العامة للدولة.

المبحث الثالث
الرقابة المستقلة

تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية. ويقصد بها الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة عن طريق هيئة مستقلة عن كل من الإدارة والسلطة التشريعية تنحصر مهمتها فى رقابة تنفيذ الميزانية والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات قد تمت على النحو الصادرة به إجازة السلطة التشريعية وطبقاً للقواعد المالية المقررة فى الدولة

وبمعنى آخر تتولى هذه الرقابة هيئة فنية خاصة، تقوم بفحص تفاصيل تنفيذ الميزانية ومراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ومحاولة كشف ما تتضمنه من مخالفات ووضع تقرير شامل عن ذلك. وبناء عليه تستطيع السلطة التشريعية فحص الحساب الختامى فحصاً جدياً تحاسب على أساسه الحكومة عن كافة المخالفات المالية.

وتختلف هذه الهيئة التى تقوم بالرقابة المستقلة من دولة لأخرى ففى **فرنسا** ، تتولى الرقابة على تنفيذ الميزانية هيئة قضائية مستقلة هى محكمة الحسابات La Cour des Comptes، وهى محكمة إدارية منظمة تنظيماً قضائياً. وتتولى مهمة الحكم على كافة الحسابات العامة ما عدا الحسابات التى يعطى المشرع اختصاص النظر فيها إلى جهات أخرى. وتتكون هذه المحكمة من عدة دوائر يرأس كل منها مستشار، ويعمل بها عدد من المحاسبين يتولون تحضير التقارير المحاسبية والفنية التى تضعها منهم المحكمة، ويمثل الحكومة بها نائب عام ومحامون عامون.

ويتمثل عمل هذه المحكمة فى أمرين[1]:

أولا: بعد قيام المحاسبين بتقديم حسابات الوزارات والمصالح المختلفة إلى المحكمة، فإنها تقوم بتوزيع تلك الحسابات على دوائرها للقيام بفحصها ومراجعتها للتأكد من سلامتها وعدم خروجها على إجازة السلطة التشريعية للميزانية أو مخالفتها للقواعد المالية المعمول بها.فإذا قضت بسلامة تلك الحسابات فإنها تصدر حكمها ببراءة ذمة المحاسب. أما إذا لم تكن الحسابات سليمة فإن هذا لا يخرج عن أحد أمرين: **الأول**، أن تكون بالحسابات زيادة فى الإيرادات أو نقص فى النفقات السابق تقديرها، وهنا تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات فى حالة فائض أى ببراءة المحاسب. **والثانى**،أن تكون بالحسابات عجز نتيجة قلة الإيرادات أو زيادة فى النفقات السابق اعتمادها، وفى هذه الحالة تصدر المحكمة حكمها بأن الحسابات فى حالة عجز أى بإدانة المحاسب، ويلتزم برد مبالغ العجز إلى خزانة الدولة ويمكن التنفيذ على أمواله جبرا دون أى إجراء واقف لهذا التنفيذ. ويكون للمحاسب حق الطعن فى حكم المحكمة عن طريق التماس إعادة النظر أو عن طريق النقض. وإذا أثبت أنه غير مسئول عنه فإنه يتم إخلاء مسئوليته عن هذا العجز، كما فى حالة الصرف على أسس أوراق مزورة مثلا.

وهنا تكون رقابة المحكمة على الحسابات ذاتها، وليس على المحاسبين، ومن هذا تستمد تسميتها بمحكمة الحسابات. كما أن اختصاص المحكمة مقصور على أعمال المحاسبين وليس لها أية سلطة على أعمال رجال الإدارة(الوزراء- الموظفين التابعين لهم)

ثانيا:أن المحكمة باعتبارها هيئة فنية تقوم بوضع تقرير سنوى يتضمن ما اكتشفته من مخالفات صادرة من الوزارات أو الموظفين التابعين لهم أثناء ممارستها لعملها ، وتقدمه إلى رئيس الدولة الذى يأمر

---

(١) لمزيد من التفاصيل، أنظر د. أحمد جامع ، مرجع سابق، ص ٣٩١، ٣٩٣

بدوره توزيعها على أعضاء السلطة التشريعية حتى يتمكنوا بناء عليه من مناقشة الحساب الختامى للدولة بصورة فعلية . بالإضافة إلى ذلك تقوم محكمة المحاسبات أيضا بكل ما تطلبه منها السلطة التشريعية من تحريات وبحوث متعلقة بمسائل الإيرادات والنفقات العامة.

أما فى إنجلترا ، فإن الهيئة المستقلة التى تتولى رقابة تنفيذ الميزانية هى لجنة الحسابات العامة، التى تقوم بمراقبة ومراجعة الحسابات العامة للحكومة.ويتولى رئاسة هذه اللجنة أحد زعماء المعارضة ممن يتمتعون بدراية واسعة فى الشئون المالية والمحاسبية. وتستعين هذه اللجنة بموظف فى درجة وزير يسمى " المراقب المحاسب العام" . ويتمتع هذا المراقب بالاستقلال عن السلطة التنفيذية التى لا تستطيع إنقاص أو زيادة مرتبه لأنه مدرج فى نفقات الاعتمادات الدائمة، كما أنه غير قابل للعزل إلا بناء على قرار من مجلس العموم ولا يمكن سؤاله إلا أمام هذا المجلس.

ورقابة المراقب المحاسب العام لتنفيذ الميزانية رقابة سابقة على الصرف ورقابة لاحقة عليها. تتمثل الرقابة السابقة على الصرف فى أن جميع أوامر الصرف التى يصدرها الوزراء لتغطية نفقات الوزارة يجب أن ترسل إليه أولا ليقوم بفحص طلبات الإذن بالصرف ومدى مطابقتها لاعتماد الميزانية، وللقواعد المالية المعمول بها.فإذا وجدها مطابقة للقانون وافق عليها وأصدر الإذن بالصرف. أما الرقابة اللاحقة على الصرف، فتتمثل فى أن المراقب المحاسب العام يتبعه موظفون يعملون فى مختلف الوزارات والمصالح الحكومية ، تنحصر مهمتهم فى مراجعة الحسابات وخاصة تفاصيل عمليات الإنفاق والتحقق من سلامتها ومراعاتها للإجازة التشريعية والقواعد المالية المقررة. ويلتزم المراقب بتقديم تقرير دورى للجنة الحسابات العامة عن كيفية سير وتنفيذ الموازنة العامة ومدى مطابقتها للقواعد المالية والقانونية المتعلقة بهذا التنفيذ.

أما فى مصر، فإن الهيئة المستقلة التى تتولى الرقابة علـــى تنفيــذ الميزانية العامة فى مصر هى الجهاز المركزى للمحاسبات" . وقد أنشـــأ هذا الجهاز بالقانون رقم ١٢٦ لسنة ١٩٦٤ ليحل محل ديوان المحاسبات. ويعتبر الجهاز المركزى للمحاسبات هيئة مستقلة تتبـــع مجلـــس الشـــعب بموجب القانون رقم ٢١ لسنة ١٩٧٥. ويتكون هذا الجهاز مـــن رئيـــس ونائب له يتم تعيينهما بقرار من رئيس الجمهورية وعدد مـــــن الوكـــلاء والأعضاء الفنيين وعدد من العاملين غير الفنيين من مختلف الفئـات. ولا يجوز لرئيس هذا الجهاز القيام بأى عمل آخر له مرتب أو مكافـــأة مـــن خزانة الدولة أو من جهة أخرى، كما لا يجوز مباشرة أى مهنة أخرى أو شراء أى شئ من أموال الدولة.

وتتمثل أهداف هذا الجهاز فى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية لمسئولياتها الإنتاجية فى مجال الخدمـــــات والأعمال. وتمتد اختصاصات الجهاز إلى الوحدات التى يتـــألف منـــها الجهاز الإدارى للدولة والهيئات والمؤسسات العامة.

وتنقسم الرقابة التى يمارسها الجهاز على هذه الجهات إلى رقابـــــة مالية ومحاسبية ورقابة فنية[١].

(أ) الرقابة المالية والمحاسبية:

ويقصد بها قيام الجهاز المركزى للمحاسبات بمراقبـــة الإيـــرادات والنفقات التى تتضمنها حسابات الدولة، للتأكد من تنفيذها بصورة ســليمة دون ارتكاب إلى مخالفات للقواعد المالية، ومراجعة حسابات المعاشـــات والتأمينات الاجتماعية وفحص القرارات المتعلقة بشئون العاملين ومراجعة حسابات التسوية والسلف والقروض والتسهيلات الائتمانية والرقابة علـــى المخازن ومراجعة الحسابات الختامية للشركات ومنشآت القطـــاع العـــام

---

(١) أنظر ، د. أحمد جامع، مرجع سابق، ص ٣٩٤ ، ٣٩٧

وفى نفس المعنى د. مجدى شهاب ، مرجع سابق، ص ٣٨٤.

وبفحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث أسبابها ووسائل تلافيها مستقبلاً، وبمراجعة تقارير مراقبى الحسابات والشركات التى تدخل فى اختصاصه. ويختص الجهاز بفحص ومراجعة كل حساب أو عمل آخر يعهد إليه بفحصه أو مراجعته من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس الوزراء ويبلغ رئيس الجهاز ملاحظاته إلى الجهة طالبة البحث.

ويكون للجهاز المركزى للمحاسبات فى سبيل تأدية مهمته أن يفحص السجلات والحسابات والمستندات المؤيدة لها وأى مستند أو سجل أو أوراق أخرى يرى لزومها للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل، كما يحق له معاينة وتفتيش الأعمال للتأكد من أن المصروفات صرفت فى الوجه المقررة له من جهة، ولتقييم نتائجها من جهة أخرى.

(ب) الرقابة الفنية:

يكون للجهاز المركزى للمحاسبات أن يقيم تصرفات المشرفين على الهيئات العامة وشركاتها فيما يتعلق بأعمال الإدارة والتنظيم. إذ من الجائز أن تكون هذه التصرفات سليمة من الناحية المالية والمحاسبية ولكنها معيبة من الناحية الفنية، لكونها تراعى تنظيم العمل بأسلوب اقتصادى مقبول ، مما يستلزم مراجعته لحسابات تكاليف أعمال هذه الجهات ومراجعة نتائج أعمالها وتحديد العائد منها. وتقويم هذا العائد اقتصادياً فى ضوء ما سبق تحديده فى الخطة الاقتصادية العامة أى أن من مهام الجهاز المركزى متابعة تنفيذ الميزانية العامة من الناحية المالية والحسابية وكذلك الناحية الفنية، حتى يتأكد من أن نتائج الإنفاق تتفق مع النتائج المرجوة له دون تبذير أو إسراف. ويقوم الجهاز بوضع تقارير ربع سنوية إلى جانب تقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسئولياته.

ويتضح مما سبق أن اختصاصات وأعمال الجهاز المركزى للمحاسبات تتعلق بالرقابة اللاحقة على تنفيذ الميزانية وليست رقابة سابقة عليه.

الخلاصة :

استناداً إلى كافة أنواع الرقابة السالفة الذكر، الإدارية والتشريعية والمستقلة، يمكن القول بأن وزارة المالية المصرية هى التى تقوم ، عادة، بالرقابة السابقة على الصرف بينما يقوم الجهاز المركزى للمحاسبات بالرقابة اللاحقة على الصرف وكلاهما مهم من الناحية الواقعية. إلا أن لكل منهما مزاياه وعيوبه التى يمكن تلخيصها على النحو التالى[١].

مزايا الرقابة السابقة على الصرف

(١) يمنع هذا النوع من الرقابة التصرفات التى قد تقوم بها السلطة التنفيذية، والتى تتسم بعدم المشروعية الأمر الذى يؤدى إلى تقوية سلطة القانون.

(٢) إنها تقلل من حجم المسئولية على رجال الإدارة، إذ أنها تستند إلى قرار هيئة الرقابة قبل إجراء أى تصرف فى المستقبل.

(٣) إنها تحقق اقتصاداً فى النفقات العامة، فهى تهدف إلى رفض كافة النفقات غير المشروعة خاصة مع اطراد التوسع فى النفقات العامة.

عيوبها:

(١) أنها تعطى لوزارة المالية نفوذاً كبيراً على باقى وزارات الدولة بحيث تراقب تصرفاتها وتلغى ما تراه غير مشروع، وذلك يخالف المفهوم السليم للنظام الإدارى ، إذا أن وزارة المالية لا تعدو أن تكون كغيرها من الوزارات.

---

(١) أنظر ، د. عبد الهادى النجار، مرجع سابق، ص٣٧٠، ٣٧١.

(٢) قد يترتب عليها تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونـــة مــن يقومون بهذه الرقابة .

(٣) أنها قد تفيد الرقابة اللاحقة بالنتائج التى توصلت إليها.

مزايا الرقابة اللاحقة على الصرف:

(١) أن هذه الرقابة تتم بعد تنفيذ بنود الميزانية العامـــة، ممـــا يعنـــى أن الملاحظات من جانب الهيئة المختصة تتم على أساس الواقع وليـس التقدير.

(٢) أنها تتعلق بالواقع ومن ثم فإنها تكون أقدر على اقتراح الإصلاحـــات فى المستقبل.

(٣)أن الرقابة اللاحقة على الصرف يمكن أن تراقب تحقيـــق الأهـــداف المطلوبة من خلال العمليات المالية، وهـــو مـــا يســـمح بتطبيـــق الأساليب الحديثة لتحضير الميزانيـــة العامـــة ، كميزانيـــة الأداء، وتخطيط وبرمجة الميزانية بصورة تكفى لترشيد الإنفاق العام.

عيوبها:

(١)أنها تتم بعد تنفيذ الميزانية ، ومن ثم فإنها لا تسمح بإصلاح العيـوب والمخالفات. أى أنها لا تتمكن من الحفاظ على المال العام.

(٢) عادة ما تتأثر الرقابة اللاحقة بما وصلت إليه الرقابة الســـابقة علـــى الصرف من ملاحظات مما قد يجعلها غير فعالة فى بعض الأحيان.

فهرس

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

الموضوع	الصفحة

رقم إيداع محلي	٤١٩٣-٢٠٠٠
الرقم الدولـــــي	I-S-B-N
977-328-024-1	

دار الجامعيين



لطباعة الأوفست والتجليد

ت / ٤٨٦١٢٠٠٤ - ٠١٢٢٢١٣٧٠٩